

Fundstellen: AO-Kartei § 150 AO Karte 1

Form und Inhalt der Steuererklärungen

1 Allgemeines

Die Abgabe der Steuererklärung (§ 149 AO) ist eine Verfahrenshandlung, die Handlungsfähigkeit (§ 79 AO) des Erklärungspflichtigen voraussetzt. Ist der Erklärungspflichtige nicht handlungsfähig, muss der gesetzliche Vertreter oder Vermögensverwalter diese Verpflichtung erfüllen (§ 34 AO). Wer eine Steuererklärung abzugeben hat, ist Steuerpflichtiger (§ 33 Abs. 1 AO).

2 Unvollständige Steuererklärungen

Eine Steuererklärung liegt auch dann vor, wenn sie als vorläufig bezeichnet oder der Steuerklärungsvordruck (vgl. hierzu das BMF-Schreiben vom 27.12.1999 betreffend die Grundsätze für die Verwendung von Steuerklärungsvordrucken, BStBl. I 1999, 1049) unzureichend ausgefüllt ist, es sei denn, dass die Erklärung des Steuerpflichtigen nach den Verhältnissen des Einzelfalls nicht geeignet ist, ein ordnungsgemäßes Veranlagungsverfahren in Gang zu setzen (BFH-Urteil vom 06.11.1969, IV 249/64, BStBl. II 1970, 168; BFH-Beschluss vom 07.05.1992, V B 168/89, BFH/NV 1993, 141; Urteil des FG Münster vom 17.08.1989, EFG 1990, 89). Eine Erklärung des Steuerpflichtigen kann deshalb nicht als Steuererklärung gewertet werden, wenn im amtlichen Vordruck nur die Personalien und im Übrigen nur unbedeutende Besteuerungsmerkmale angegeben sind oder der Steuerpflichtige erkennbar bestrebt ist, durch lediglich formale Erfüllung seiner Steuerklärungspflicht die Abgabefrist einzuhalten.

3 Unterschrift auf Steuererklärungen

3.1 Allgemeines

Der Erklärungspflichtige bzw. dessen gesetzlicher Vertreter kann sich bei allen das Verwaltungsverfahren betreffenden Verfahrenshandlungen durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen (§ 80 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO; § 80 Abs. 5 AO ist zu beachten). Danach darf der Bevollmächtigte grundsätzlich Steuererklärungen und Anträge für den von ihm vertretenen Steuerpflichtigen abgeben und auch unterschreiben.

Sehen die Einzelsteuergesetze jedoch die eigenhändige Unterschrift des Steuerpflichtigen vor, ist die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten nur unter den Voraussetzungen des § 150 Abs. 3

Satz 1 AO zulässig. Die sich aus § 80 Abs. 1 AO ergebende Berechtigung zur Vollmachtserteilung ist insoweit eingeschränkt.

Eigenhändigkeit der Unterschrift bedeutet, dass sie "von der Hand" des Antragstellers bzw. des Steuerpflichtigen stammen muss (BFH-Urteil vom 10.04.2002, VI R 66/98, BStBl. II 2002, 455). Erforderlich ist die eigenhändige Unterschrift im Original. Geht eine *telekopierte* Steuererklärung ein, deren Absenderkennung den Namen des Erklärungspflichtigen wiedergibt, steht weder fest, dass der wirkliche Absender mit der angegebenen Absenderkennung übereinstimmt, noch, dass die richtige Erklärung (und nicht lediglich ein Entwurf) mit Willen des Erklärungspflichtigen an das FA gelangt ist, noch, dass die auf der Telekopie erscheinende Unterschrift die eigenhändige Unterschrift des Anspruchsberechtigten wiedergibt und nicht etwa durch mechanische oder technische Hilfsmittel (z. B. durch Kopie oder mithilfe eines Scanners) auf die Telekopievorlage gesetzt wurde (BFH-Urteil vom 17.12.1998, III R 87/96, BStBl. II 1999, 313; BFH-Urteil vom 17.12.1998, III R 101/96, BFH/NV 1999, 967, jeweils zum Antrag auf InvZul). Fehlt in einer Einkommensteuererklärung jegliche eigenhändige Unterschrift und persönliche Wahrheitsversicherung, liegt eine ordnungsmäßige Steuererklärung nicht vor. Ein ordnungsmäßiges Veranlagungsverfahren kann vorbehaltlich der Nachholung der Unterschriftsleistung - nicht in Gang gesetzt werden (BFH-Urteil vom 14.01.1998, X R 84/95, BStBl. II 1999, 203).

Die Verwendung eines mit Unterschrift versehenen besonderen Streifens, der nachträglich in Abwesenheit des Steuerpflichtigen auf die Steuererklärung geklebt worden ist, kann ebenfalls nicht als eigenhändige Unterschrift des dazu Verpflichteten anerkannt werden (BFH-Urteil vom 08.07.1983, VI R 80/81, BStBl. II 1984, 13).

3.2 Beispiele

Die eigenhändige Unterschrift des zur Abgabe der Steuererklärung bzw. des Antrags Verpflichteten ist u. a. vorgeschrieben für

- die Einkommensteuererklärung (§ 25 Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG),
- die Körperschaftsteuererklärung (§ 31 Abs. 1 KStG),
- die Gewerbesteuererklärung (§ 14 a Satz 3 GewStG),
- die Umsatzsteuer-Jahreserklärung (§ 18 Abs. 3 Satz 3 UStG),
- den Antrag auf Investitionszulage (§ 5 Abs. 3 Satz 1 InvZulG 1999; § 3 Abs. 2 InvZulG 2005),
- den Antrag auf Eigenheimzulage (§ 12 Abs. 1 EigZulG) und
- die Erklärung zur Feststellung des Einheitswerts (§ 28 Abs. 3 Satz 2 BewG).

Die eigenhändige Unterschrift eines Bevollmächtigten genügt hier nur, wenn der Steuerpflichtige

- infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder
- durch längere Abwesenheit

an der Unterschrift gehindert ist (§ 150 Abs. 3 Satz 1 AO). Ein Fall der längeren Abwesenheit liegt z. B. vor, wenn der Steuerpflichtige sich dauernd im Ausland aufhält oder in das Ausland verzogen ist (BFH-Urteil vom 10.04.2002, VI R 66/98, BStBl. II 2002, 455, m. w. N.).

Des Weiteren muss in diesen Fällen die Bevollmächtigung offen gelegt werden; eine sog. verdeckte Stellvertretung in der Weise, dass ein Bevollmächtigter mit dem Namen des Steuerpflichtigen oder Antragstellers ohne jeden Zusatz oder sonstigen Hinweis auf eine Bevollmächtigung unterschreibt, genügt nicht (BFH-Urteil vom 07.11.1997, VI R 45/97, BStBl. II 1998, 54, m. w. N.).

Nach Wegfall des Hinderungsgrundes kann die eigenhändige Unterschrift nachträglich verlangt werden (§ 150 Abs. 3 Satz 2 AO).

Bei Zweifeln darüber, ob ein Verhinderungsfall des § 150 Abs. 3 AO vorliegt, ist der Bevollmächtigte zur Vorlage der Vollmacht und Darlegung der Hinderungsgründe aufzufordern.

In den Fällen der Veranlagung zur Einkommensteuer auf Antrag (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG) ist zu beachten, dass die Unterschrift bis zum Ablauf der Ausschlussfrist geleistet sein muss. Wird die Frist versäumt, so kann die Unterschrift in diesen Fällen nur unter den Voraussetzungen des § 110 AO wirksam nachgeholt werden (BFH-Urteil vom 10.10.1986, VI R 208/83, BStBl. II 1987, 77).

Gibt der Steuerpflichtige eine mangels der gesetzlich vorgeschriebenen eigenhändigen Unterzeichnung unwirksame Steuererklärung ab, beginnt die Festsetzungsfrist nicht mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, sondern spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (Anlaufhemmung gem. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO; BFH-Urteil vom 14.01.1998, X R 85/95, BStBl. II 1999, 203).

Die formgerechte Abgabe der Steuererklärung kann ggf. mit Zwangsgeld durchgesetzt werden. Auch kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden, wenn die formgerechte Steuererklärung beim Finanzamt nicht oder nicht fristgemäß eingeht.

Für den Inhalt der Erklärung (Anmeldung) bleibt der Steuerpflichtige auch dann verantwortlich, wenn er mit ihrer Erstellung einen Bevollmächtigten beauftragt hat. Zusätzlich übernimmt der Bevollmächtigte mit seiner Unterschrift die straf- und bußgeldrechtliche Verantwortung dafür, dass er die erklärten Angaben auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit gewissenhaft überprüft hat. Ich bitte, diesen Gesichtspunkt besonders zu beachten, wenn in Erklärungen, die von Bevollmächtigten unterzeichnet sind, falsche oder unvollständige Angaben festgestellt werden.

3.3 Insolvenzfälle

3.3.1 Allgemeines

Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter

über (§ 80 Abs. 1 InsO). Der Insolvenzverwalter hat die Insolvenzmasse nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens sofort in Besitz und Verwaltung zu nehmen (§ 148 Abs. 1 InsO). Zur Insolvenzmasse gehört das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zurzeit der Eröffnung des Verfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt (§ 35 InsO) sowie die Geschäftsbücher des Schuldners (§ 36 Abs. 2 Nr. 1 InsO). Gegenstände, die nicht der Zwangsvollstreckung unterliegen, gehören nicht zur Insolvenzmasse (§ 36 Abs. 1 InsO).

3.3.2 Erklärungspflicht des Insolvenzverwalters

Der Insolvenzverwalter ist Vermögensverwalter gem. § 34 Abs. 3 AO. Er hat, soweit seine Verwaltung reicht, die steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die dem Gemeinschuldner oblägen, wenn über sein Vermögen nicht das Insolvenzverfahren eröffnet worden wäre. Dazu gehört auch die Steuererklärungspflicht gem. § 149 Abs. 1 AO (BFH-Urteil vom 23.08.1994, VII R 143/92, BStBl. II 1995, 194); das gilt auch für Steuerabschnitte, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens liegen (BFH-Beschluss vom 12.11.1992, IV B 83/91, BStBl 1993, 265).

Ist der Steuerpflichtige eine natürliche Person, die betrieblich tätig ist, hat der Insolvenzverwalter für die Insolvenzmasse die Umsatz- und Gewerbesteuererklärung abzugeben. Hinsichtlich der Einkommensteuer hat der Insolvenzverwalter eine Erklärung über die einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlagen abzugeben, soweit diese Besteuerungsgrundlagen ihre Wurzeln in der Insolvenzmasse haben (z. B. Einkünfte, die der Insolvenzverwalter erzielt hat; Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, wenn die Zahlungen aus der Insolvenzmasse geleistet werden). Hat der Schuldner außerhalb des Insolvenzverfahrens Ausgaben geleistet, die steuerlich zu berücksichtigen sind (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen), ist der Insolvenzverwalter nicht verpflichtet, diese Besteuerungsgrundlagen in die von ihm abzugebenden Steuerklärungen einzubeziehen, da diese Ausgaben nicht seiner Verwaltung unterliegen. Hierüber hat der Schuldner selbst eine Steuererklärung abzugeben. Gleiches gilt für Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Ausgaben) des Schuldners, soweit diese nicht zur Insolvenzmasse gehören (z. B. pfändungsfreies Arbeitseinkommen) und für Besteuerungsgrundlagen des nicht in Insolvenz befindlichen Ehegatten des Schuldners im Fall der Zusammenveranlagung.

Ist der Schuldner eine juristische Person, sind alle von ihr geschuldeten Steuerklärungen (Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuerklärung) vom Insolvenzverwalter abzugeben.

3.3.3 Erklärungspflicht des Schuldners

Kann der Steuerpflichtige Steuerklärungen für die zur Insolvenzmasse gehörenden Besteuerungsgrundlagen aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht abgeben, weil er auf die hierfür erforderlichen Daten keinen Zugriff hat, ist er zur Abgabe der Steuerklärungen nicht verpflichtet. Er braucht grundsätzlich Bücher und Unterlagen nicht heranzuziehen, die sich nicht in seinem Besitz, sondern in dem des Insolvenzverwalters befinden (BFH-Beschluss vom 14.10.1998, VII B 102/98, BFH/NV 1999, 447).

Stellt der Insolvenzverwalter dem Schuldner jedoch die erforderlichen Daten zur Verfügung, ist der Schuldner neben dem Insolvenzverwalter zur Abgabe von Steuerklärungen verpflichtet.

3.3.4 Eigenhändige Unterschrift

Ob im Fall der Insolvenz der Insolvenzverwalter oder der Schuldner oder ggf. beide die Steuererklärung eigenhändig zu unterschreiben haben, wenn das Steuergesetz die eigenhändige Unterschrift anordnet, richtet sich danach, wer nach den in den Tzn. 3.3.2 und 3.3.3 ausgeführten Grundsätzen zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtet und damit Steuerpflichtiger gem. § 50 Abs. Satz AO i. V. m. § 33 Abs. 1 AO ist.

Danach sind jedenfalls die Steuererklärungen und Anträge, die das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen des Schuldners betreffen, nur vom Insolvenzverwalter eigenhändig zu unterschreiben, wenn dieser - was der Regelfall sein dürfte und grundsätzlich vom Finanzamt nicht hinterfragt zu werden braucht - die Erklärung erstellt hat.

Tragen die vorstehend genannten Steuererklärungen bzw. Anträge hingegen nur die eigenhändige Unterschrift des Insolvenzschuldners, sind sie dem Insolvenzverwalter mit der Bitte um Prüfung auf Richtigkeit und Vollständigkeit und anschließende Rückgabe an das Finanzamt zu übersenden. Des Weiteren ist der Insolvenzverwalter aufzufordern, die Steuererklärungen neben dem Schuldner eigenhändig zu unterschreiben (vgl. Tz. 3.3.3 Abs. 2) oder Gründe vorzutragen, aus denen aus seiner Sicht seine eigenhändige Unterschrift nicht erforderlich ist.

Ist die Einkommensteuererklärung des Insolvenzschuldners nur vom Insolvenzverwalter - und in den Fällen der Zusammenveranlagung daneben von dem nicht in Insolvenz befindlichen Ehegatten - eigenhändig unterschrieben, bitte ich auch dies grundsätzlich nicht zu beanstanden und von einer Aufforderung zur Nachholung der eigenhändigen Unterschrift des Insolvenzschuldners abzusehen. Trägt die Einkommensteuererklärung nur die Unterschrift des Insolvenzschuldners - und ggf. daneben die seines Ehegatten - gelten die Weisungen im vorstehenden Absatz entsprechend.

3.3.5 Vorläufige starke Insolvenzverwaltung

Die Ausführungen in den Tzn. 3.3.1 bis 3.3.4 gelten sinngemäß, wenn das Insolvenzgericht im Insolvenzantragsverfahren einen vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt und dem Schuldner ein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt hat (§ 21 Abs. 1 InsO i. V. m. § 21 Abs. 2 Nrn. 1 und 2, 1. Alternative InsO).

3.4 Verfahren bei fehlender eigenhändiger Unterschrift

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 08.07.1983, VI R 80/81, BStBl. II 1984, 13; Urteil vom 20.01.1984, VI R 16/82, BStBl. II 1984, 436) liegt eine rechtswirksame Unterschrift nicht vor, wenn der Steuerpflichtige von den Angaben, deren Richtigkeit er bestätigen soll, keine Kenntnis hat oder nehmen kann. Die erforderliche Kenntnis kann der Steuerpflichtige z. B. dann nicht haben, wenn die Steuererklärung/der Antrag direkt vom Steuerberater an das Finanzamt gesandt wurde. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige eine Abschrift der Erklärung bei seinen Unterlagen hat, da z. B. aufgrund von Übertragungsfehlern der Inhalt der dem Finanzamt vorliegenden Ausfertigung der Steuererklärung/des Antrags von dem Inhalt der beim Steuerpflichtigen vorhandenen Abschrift abweichen kann.

Fehlt auf der Steuererklärung bzw. dem Antrag die Unterschrift oder hat bei zusammen zu veranlagenden Ehegatten nur ein Ehegatte unterschrieben, so ist die fehlende Unterschrift auf dem Ori-

ginal - nicht einer Fotokopie - der Steuererklärung bzw. des Antrags nachholen zu lassen (vgl. BFH-Urteil vom 10.10.1986, VI R 208/83, BStBl. II 1987, 77).

Zu diesem Zweck ist die abgegebene Steuererklärung (der abgegebene Antrag) dem Steuerpflichtigen zurückzusenden; hierfür steht die UNIFA-TV "XXXUNTERSCHR Steuererklärung Unterschrift" zur Verfügung. Der Steuerpflichtige kann auch an Amtsstelle vorgeladen werden, sofern diese Verfahrensweise für den Steuerpflichtigen keine unzumutbaren Belastungen mit sich bringt. Wenn zu befürchten ist, dass die Unterschrift nicht oder nicht in angemessener Zeit auf dem Original der Steuererklärung nachgeholt wird und deshalb wegen Fehlens einer wirksamen Steuererklärung geschätzt werden muss, kann eine Ablichtung gefertigt und diese als Schätzungsgrundlage zurückbehalten werden. Der Wiedereingang des Originals ist in geeigneter Weise zu überwachen.

Wird die Unterschrift durch den Steuerpflichtigen nicht nachgeholt, obwohl keine Hinderungsgründe i. S. d. § 150 Abs. 3 AO vorliegen, gilt Folgendes:

Wird eine Steuer oder Steuervergütung nur auf Antrag festgesetzt, so ist der Antrag auf Festsetzung in aller Regel abzulehnen (vgl. BFH-Urteil vom 10.10.1986, VI R 208/83, BStBl. II 1987, 77, zum Antrag auf Lohnsteuer-Jahresausgleich und BFH-Urteil vom 15.10.1998, III R 58/95, BStBl. II 1999, 237, zum Antrag auf Investitionszulage). In allen übrigen Fällen kann das Finanzamt die Steuer auf der Grundlage der ohne rechtsgültige Unterschrift abgegebenen Steuererklärung im Wege der Schätzung festsetzen (BFH-Urteil vom 14.01.1998, X R 84/95, BStBl. II 1999, 203). Antragsgebundene Steuervergünstigungen sind dabei nicht zu gewähren.

Legt das Finanzamt einem Steuerbescheid eine eigenhändig zu unterschreibende, aber nicht unterschriebene Steuererklärung zu Grunde, so ist der Steuerbescheid deswegen nicht unwirksam (BFH-Urteil vom 28.02.2002, V R 42/01, BStBl. II 2002, 642).

3.5 Umsatzsteuer-Voranmeldungen; Lohnsteuer-Anmeldungen

Das Umsatzsteuergesetz sieht eine eigenhändige Unterschrift der nach § 18 Abs. 1 und 2 UStG abzugebenden Umsatzsteuer-Voranmeldungen durch den Steuerpflichtigen nicht vor.

Auch für Lohnsteuer-Anmeldungen wird keine eigenhändige Unterschrift verlangt. Hier ist vielmehr ausdrücklich auch die Unterschrift einer zur Vertretung des Verpflichteten berechtigten Person zugelassen (§ 41 a Abs. 1 Satz 2 EStG).

Die Lohnsteuer-Anmeldung und die Umsatzsteuer-Voranmeldung können daher auch vom steuerlichen Vertreter des Verpflichteten unterschrieben werden. Bei entsprechender Bevollmächtigung kann auch ein Angestellter des steuerlichen Vertreters unterschreiben. Voraussetzung ist jedoch, dass der Angestellte zum Personenkreis des § 3 StBerG gehört.

3.6 Anmeldung der Kapitalertragsteuer

Die Anmeldung der Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 4, 7 und 8 sowie Satz 2 EStG ist dem Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichen (§ 45 a Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Anmeldung ist von dem Schuldner, der auszahlenden Stelle oder einer vertretungsberechtigten Person zu unterschreiben.

3.7 Freistellungsauftrag gem. § 44 a Abs. 2 Nr. 1 EStG

Bei einem Freistellungsauftrag nach § 44 a Abs. 2 Nr. 1 EStG handelt es sich weder um eine Steuererklärung i. S. d. § 150 AO noch ergibt sich aus § 44 a Abs. 2 Nr. 1 EStG eine Verpflichtung zur eigenhändigen Unterschrift eines Freistellungsauftrages. § 150 AO steht daher einer Vertretung bei der Erteilung eines Freistellungsauftrags nicht entgegen.

4 Übermittlung von Steueranmeldungen und anderen Steuererklärungen per Telefax

Nach dem BFH-Urteil vom 04.07.2002, V R 31/01, BStBl. II 2003, 45, kann eine Umsatzsteuer-Voranmeldung per Telefax wirksam übermittelt werden.

Nach dem Ergebnis der Erörterung der Angelegenheit mit den für Fragen der Abgabenordnung zuständigen Vertretern der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder in der Sitzung AO IV/2002 sind die Grundsätze dieses Urteils zur Telefax-Übermittlung auf sämtliche Steuererklärungen anzuwenden, für die das Gesetz keine eigenhändige Unterschrift des Steuerpflichtigen vorschreibt. Somit können beispielsweise Lohnsteuer-Anmeldungen und Kapitalertragsteuer-Anmeldungen per Telefax wirksam übermittelt werden, nicht jedoch beispielsweise Einkommensteuererklärungen und Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr oder für den kürzeren Besteuerungszeitraum.

Das entsprechende BMF-Schreiben vom 20.01.2003 - IV D 2 S-0321 - 4/03 ist im Bundessteuerblatt I 2003, 74 veröffentlicht worden. Beispiele hierzu enthält meine Rundverfügung vom 14.05.2003 - S-0321 - 9 - St 251, DA-AVB/DA-ANB Teil 2 "Steueranmeldungen und Steuererklärungen; Übermittlung per Telefax".

Das Urteil des Finanzgerichts des Landes Brandenburg vom 24.02.2003 - 1 K 57/02 -, wonach eine Einkommensteuererklärung wirksam per Telefax abgegeben werden kann und gegen das das beklagte Finanzamt Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt hat, ist bis zum Ergehen einer anderweitigen Weisung nicht anzuwenden.

Auf die Unwirksamkeit einer durch Telefax übermittelten Steuererklärung und die sich daraus ergebenden Folgen ist der Absender unverzüglich schriftlich hinzuweisen. Gleichzeitig ist er zur formgerechten Vorlage der Steuererklärung aufzufordern.

Die Grundsätze für die elektronische Übermittlung von Steuererklärungsdaten (BMF-Schreiben vom 27.12.1999, .BStBl. I 1999, 1051) bleiben unberührt.