



Friederike Frizen

Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht

Steuerehrlichkeit,
Sachverhaltsverantwortung
und Kontrolle



ERSTES KAPITEL EINFÜHRUNG IN DAS THEMA

Einmal im Jahr rekonstruiert der Steuerpflichtige in der Vergangenheit liegende Sachverhalte, fasst diese in Zahlen zusammen und deklariert sie in seiner Jahressteuererklärung. Das Deklarationsprinzip bezeichnet das - nicht nur in Deutschland existente¹ - Prinzip, dass die Veranlagung zu einer Steuer auf die Erklärung des Steuerpflichtigen hin erfolgt². Zwar kennt die Abgabenordnung für das Einkommensteuerrecht die Außenprüfung nach den §§ 193 ff. AO und die Steuerfahndung nach § 208 AO als besondere Verfahren der Sachverhaltsermittlung³; der Steuerpflichtige ist jedoch die wichtigste Informationsquelle im Verfahren der Einkommensteueranmeldung. Die Finanzverwaltung erlangt in der Regel erst durch die Steuererklärung Kenntnis von dem einzelnen Steuerfall und nimmt diese als Ausgangspunkt für weitere Ermittlungen, so dass es die bedeutendste Aufgabe der Steuererklärung ist, als Basis für die behördliche Steuerfestsetzung zu dienen⁴. Das Deklarationsprinzip trifft jedoch auf eine Schwierigkeit: Die Angaben in der Steuererklärung können falsch oder unvollständig sein. Dies liegt zum einen daran, dass der Steuerpflichtige die in den Erklärungsvordrucken gestellten Fragen unter Umständen nicht oder nur unzureichend oder anders als z. B. die Finanzverwaltung versteht, und zum anderen daran, dass er gar nicht daran interessiert ist, dass sein „gesamtes erwirtschaftetes Einkommen“ der Besteuerung unterliegt⁵.

Die Erörterung der Deklarationsproblematik unter Berücksichtigung der rechtsdogmatischen und rechtspolitischen Aspekte ist Gegenstand der vorliegenden Arbeit. Dabei stellt sich immer wieder die Frage, inwieweit die Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Sachverhaltsermittlung und seine Steuerehrlichkeit Basis des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens sein können. Letztlich ist eine vollständige Substituierbarkeit des Prinzips theoretisch denkbar, wobei sich die Frage nach einer praktikablen Alternative stellt, die nicht nur rechtlich sondern auch verfahrenstechnisch möglich ist.

¹ Siehe hierzu Bos, *Die Steuererklärung im internationalen Vergleich*, 1988.

² Der Begriff „Deklaration“ wurde bereits im 19. Jahrhundert verwendet, hierzu Kapitel 3.

³ Siehe hierzu ausführlich Birk, *Steuerrecht*, Rn 500 ff.; Seer in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, § 21 Rn 224 ff.; Sommerfeld, *Sachverhaltsermittlung*, S. 180 ff.

Die Steuerfahndung ist auch ein Verfahren zur Sachverhaltsermittlung, da sie nicht nur eine steuerstrafrechtliche (§ 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO) sondern auch eine steuerrechtliche Funktion (§ 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 2 AO) erfüllt und aufgrund dieser Doppelfunktion in die Nähe einer allgemeinen Steueraufsicht gerückt wird.

⁴ Tipke in: Tipke/Kruse, Lfg. 108 Okt. 2005, AO, Vor § 149 Rn 1; Bos, *StuW* 1989, S. 267, 267.

⁵ Hierzu Kapitel 11.

A. Die Deklaration als Teil des Veranlagungsverfahrens

I. Formen des Veranlagungsverfahrens

Wer die Verantwortung für die Sachverhaltsermittlung trägt, wird wesentlich durch die Form des Veranlagungsverfahrens bestimmt. Als Veranlagungsverfahren wird das gesamte Verwaltungsverfahren bezeichnet, das die Ermittlung der steuererheblichen Sachverhalte und die Festsetzung der Steuerschuld in dem Veranlagungszeitraum erfasst. Die Sachverhaltsermittlung ist grundsätzlich auf zwei Weisen denkbar. Zum einen kann die Erforschung des Sachverhalts vollständig in die Hände der Finanzverwaltung gelegt werden. Dieser Weg wurde im 19. Jahrhundert gewählt, indem man allein den öffentlichen Stellen die Feststellung des Sachverhalts überließ, der für die Einordnung des Steuerpflichtigen in die verschiedenen (Steuer-) Klassen erforderlich war⁶. Sachverhaltsermittlung und Steuererhebung lagen damit im alleinigen Verantwortungsbereich des Staates. Zum anderen kann dem Steuerpflichtigen die vollständige Darlegung des Sachverhalts überlassen werden; der Tätigkeitsschwerpunkt der Finanzverwaltung liegt dann in der Kontrolle der Angaben⁷. Diesen Weg geht z. B. das Steuerfahrensrecht in den USA, das ein Selbstveranlagungsverfahren (sog. Self-Assessment)⁸ vorsieht⁹. Der Steuerpflichtige gibt in seiner Steuererklärung die steuerbaren Einkünfte an, nimmt die zulässigen Abzüge selbst vor, errechnet die Steuerschuld und zahlt den fälligen Betrag gleichzeitig mit Einreichung der Steuererklärung an die Finanzverwaltung, ohne dass es hierfür einer gesonderten Aufforderung bedarf. In einem Selbstveranlagungssystem wird dem Steuerpflichtigen somit nicht allein die Verantwortung für die Sachverhaltsermittlung, sondern auch für die Steuerfestsetzung und die Zahlung der Steuerschuld übertragen. Bei mangelhafter Mitwirkung drohen ihm jedoch erhebliche Sanktionen¹⁰.

Die Abgabenordnung hat mit dem Fremdveranlagungssystem einen Mittelweg zwischen Sachaufklärungspflicht der Finanzverwaltung und Deklarationspflicht des Steuerpflichtigen gewählt. Da die Steuerfestsetzung eine Zahlungspflicht des Steuerpflichtigen begründen kann, geht die Abgabenordnung von einem öffentlichen Interesse an der Sachverhaltsermittlung aus und weist der Finanzverwaltung nach § 88 Abs. 1 S. 1 AO die Ermittlung von Amts wegen

⁶ Hierzu Kapitel 3.

⁷ Die Steuererklärungen werden regelmäßig nach dem Zufallsprinzip ausgewählt und einer computergestützten Plausibilitätskontrolle unterzogen; hierzu ausführlich Birk, StW 1991, S. 263, 264; Seer, Rechtsvergleich, Rn 52 ff.

⁸ Zur Problematik des Begriffs „Selbstveranlagung“ siehe Birk, StW 1991, S. 263, 263.

⁹ Siehe hierzu die Vorschriften in Title 26, Subtitle F (Procedure and Administration) Chapter 61/62 des Internal Revenue Code (IRC). Zum Selbstveranlagungsverfahren in den USA: Nagel, Selbstveranlagung, S. 11 ff.

¹⁰ Bereits bei verspäteter Abgabe der Steuererklärung entsteht z. B. eine Zivilstrafe in Höhe von 5 % des nachzuzahlenden Steuerbetrages pro angefangenen Monat. Siehe hierzu Title 26 Subtitle F Chapter 68 Subchapter A Part 1 Sec. 6651 (a) "Failure to file tax return or to pay tax" des Internal Revenue Code (kurz: Sec 6651 (a) IRC).

zu. Die Festsetzung der Einkommensteuer erfolgt durch Steuerbescheid nach § 155 AO¹¹. Dennoch kennt die Abgabenordnung nur wenige Ermittlungsmöglichkeiten, bei denen gänzlich auf eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen verzichtet wird¹². Vielmehr wird die Sachverhaltsermittlung durch den Beitrag des Steuerpflichtigen zur Informationsbeschaffung wesentlich bestimmt. In dem Fremdveranlagungsverfahren sind somit die Amtsermittlungspflicht und die Deklarationspflicht auf die Ermittlung des steuerlichen Sachverhaltes gerichtet, so dass sich die Frage nach der Verteilung der Sachverhaltsverantwortung stellt.

II. Die Deklarationspflicht als steuerliche Mitwirkungspflicht

Die Deklarationspflicht ist eine steuerliche Mitwirkungspflicht im Sinne des § 90 Abs. 1 AO, die in den §§ 149; 150 AO näher konkretisiert wird. Sie findet sich im vierten Teil der Abgabenordnung unter dem Titel „Durchführung der Besteuerung“. Gegenstand der Deklarationspflicht sind Zahlen, die nicht nur die Zusammenfassung einer Vielzahl konkret-individueller Sachverhalte, sondern unter Umständen auch das Ergebnis einer juristischen Subsumtion sind¹³. Eine Auseinandersetzung mit dem materiellen Recht wird von dem Steuerpflichtigen allerdings nicht gefordert¹⁴. Dennoch wird er durch die Deklarationspflicht zum Teil erheblich belastet. So wird er nicht nur zur Abgabe einer Jahressteuererklärung, sondern auch zur Sammlung und Einreichung einer Vielzahl gesetzlich vorgeschriebener Dokumentationen verpflichtet, um seine Angaben näher zu erläutern und glaubhaft zu machen¹⁵. Die Grenzen zwischen Deklaration und Verifikation sind insoweit fließend. Darüber hinaus droht die Abgabenordnung ihm als ultima ratio mit Sanktionen, wenn er seine Deklarationspflicht verletzt. Primär werden allerdings die monetären Vorteile abgeschöpft, die der Steuerpflichtige durch die Pflichtverletzung erlangt hat. Zumindest dann, wenn eine Steuernachzahlung droht, steht die Erfüllung der Deklarationspflicht im Widerspruch zum wirtschaftlichen Interesse des Steuerpflichtigen.

¹¹ Zwar entsteht die Einkommensteuer nach § 36 Abs. 1 EStG grundsätzlich erst mit Ablauf des Veranlagungsjahres; der Steuerpflichtige hat jedoch gemäß § 37 Abs. 1 S. 1 EStG zu den gesetzlich bestimmten Terminen Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer zu leisten, wodurch eine gegenwartsnahe Steuerzahlung erreicht werden soll.

¹² Zu den effektivsten Ermittlungsmöglichkeiten ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen gehört die Kontrollmitteilung, näher hierzu Kapitel 9 unter A. II. 4.

¹³ Hierzu Kapitel 2.

¹⁴ Hierzu Kapitel 11.

¹⁵ Hierzu Kapitel 4.

III. Die Steuererklärungsformulare

Das Deklarationsprinzip wird durch das technische Veranlagungsmittel „Steuererklärungsformular“ realisiert. Die Formulare enthalten die Summe derjenigen Angaben, die ein Steuerpflichtiger über alle für die Steuerfestsetzung erheblichen Sachverhalte und sonstigen Informationen macht. Zu diesem Zweck transformieren sie die Tatbestände des Einkommensteuergesetzes in Fragen an den Steuerpflichtigen. Sie dienen jedoch nicht allein der Sachverhaltsermittlung, sondern enthalten auch die Möglichkeit, Anträge zu stellen oder sonstige rechtsgestaltende Erklärungen abzugeben¹⁶. Ferner wird über das Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift und einer Wahrheitsversicherung auf dem Mantelbogen versucht, den Steuerpflichtigen auf die Bedeutung seiner Erklärung hinzuweisen. Eine ordnungsgemäße Erfüllung der Deklarationspflicht können sie jedoch nicht gewährleisten. Letztlich gelten die Formulare aufgrund ihrer Komplexität und Unverständlichkeit als Hindernis zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Deklarationspflicht. Dennoch sind sie die einzig praktikablen Veranlagungsmittel zu Realisierung des Deklarationsprinzips.

B. Die Sachverhaltsermittlung im verfassungsrechtlichen Spannungsfeld

Zwar erschiene es aus verfahrensrechtlicher Sicht am einfachsten, jeden Bürger monatlich zu Zahlung einer festgesetzten Steuerschuld zu verpflichten, ohne dass es auf die Höhe des Einkommens ankommt. In diesem Fall wäre eine bloße Erfassung der Steuerpflichtigen ausreichend. Eine solche Kopfsteuer ist jedoch verfassungsrechtlich unzulässig. Die Besteuerung des Einkommens wird vielmehr durch das Leistungsfähigkeitsprinzip bestimmt, das verfahrensrechtlich durch das Deklarationsprinzip realisiert wird. Die Sachverhaltsermittlung im Einkommensteuerrecht bewegt sich dabei im verfassungsrechtlichen Spannungsfeld dreier Grundrechtspositionen: dem Leistungsfähigkeitsprinzip, dem Schutz der Privatsphäre sowie dem Grundsatz einer gleichmäßigen Besteuerung¹⁷.

Eine Besteuerung nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt, dass das entstandene Einkommen¹⁸ des Steuerpflichtigen so genau wie möglich ermittelt wird, um seine steuerliche Belastbarkeit feststellen zu können. Maßstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist jedoch nicht das Bruttoeinkommen, sondern das disponible Einkommen. Daher müssen alle erwerbs- und existenzsichernden Ausgaben des Steuerpflichtigen die Bemessungsgrundlage mindern. Zur Einkommensermittlung werden Informationen benötigt, die

¹⁶ Hierzu Kapitel 5.

¹⁷ Hierzu Kapitel 6.

¹⁸ So Drüen, StuW 2008, S. 3, 7.

sowohl aus der beruflichen und betrieblichen als auch aus der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen stammen. Die Erhebung dieser Informationen sowie deren Verarbeitung und Weitergabe unterliegen jedoch unter Umständen dem verfassungsrechtlichen Schutz der Privatsphäre. Dieser verlangt nicht nur einen sensiblen Umgang mit den geschützten Informationen, sondern schränkt auch die Ermittlungsbefugnisse der Finanzverwaltung bei der Informationserhebung ein¹⁹.

Die Ermittlungsschranken verstärken die faktische Informationsherrschaft des Steuerpflichtigen und können dazu führen, dass die Finanzverwaltung nicht Kenntnis von allen steuererheblichen Sachverhalten erlangt, woraufhin die Festsetzung der Einkommensteuer nicht nach Maßgabe der Gesetze stattfindet. Diesen Umstand mag man als „notwendiges Übel“ ansehen, das aus Praktikabilitätsgründen hinzunehmen ist. Das Bundesverfassungsgericht²⁰ vertritt eine andere Ansicht: Es hält die materielle Steuernorm für verfassungswidrig, wenn sich eine Erhebungsregelung gegenüber einem Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig auswirkt, dass der Besteuerungsgegenstand weitgehend nicht durchgesetzt werden kann²¹. Wird eine Steuer nicht an der Quelle erhoben, so ist ihre Festsetzung allein von der Deklaration des Steuerpflichtigen abhängig. Der Gesetzgeber ist dann gehalten, der Finanzverwaltung hinreichende Kontrollmöglichkeiten zu gewähren, um die Angaben in der Steuererklärung auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen. Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach, so wird ihm das entstehende Vollzugsdefizit zugerechnet. Liegt demnach ein strukturelles Erhebungsdefizit vor, so führt dies zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Norm. Der Gleichheitssatz aus Art. 3 GG enthält damit nicht allein das an den Gesetzgeber gerichtete Gebot der Rechtsetzungsgleichheit, sondern verpflichtet darüber hinaus auch zur Rechtsanwendungsgleichheit. Zur Herstellung der Rechtsanwendungsgleichheit bedarf daher das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip²². Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts ist das Deklarationsprinzip somit allein nicht geeignet, eine gleichmäßige Besteuerung nach Maßgabe der Gesetze sicherzustellen.

¹⁹ Zu den rechtlichen Grenzen der Ermittlungsmöglichkeiten siehe näher Kapitel 9.

²⁰ Urteil vom 27.06.1991, BVerfGE 84, 239 ff. (Zinsurteil); bestätigt durch Urteil vom 09.03.2004, BVerfGE 110, 94 ff. (Spekulationsbesteuerung).

²¹ Hierzu Kapitel 6 unter C.

²² So der viel zitierte Leitsatz des BVerfG in BVerfGE 84, 239 (Zinsurteil) sowie auf S. 273.

C. Die Realität des Massenverfahrens

Die Gesetze verpflichten die Finanzverwaltung zur Ermittlung des konkret-individuellen und wahren Sachverhalts²³. Diesen gesetzlichen Auftrag kann die Finanzverwaltung in dem Massenverfahren der Steuerveranlagung jedoch nicht erfüllen. Vielmehr vernachlässigt sie den gesamten Bereich der originären Sachverhaltsermittlung und ist teilweise nicht in der Lage, die deklarierten Angaben zu verifizieren. In der Konsequenz stützt sie die Steuerfestsetzung unter Umständen ausschließlich auf die Angaben des Steuerpflichtigen²⁴. Eine mangelhafte personelle Ausstattung ist dafür nicht die alleinige Ursache. Vielmehr stößt die Sachverhaltsermittlung durch die Finanzverwaltung aufgrund des Detailreichtums und der Privatheit der erforderlichen Informationen sowie aufgrund einer Informationsherrschaft des Steuerpflichtigen an ihre faktischen und rechtlichen Grenzen.

Gesetzgeber und Finanzverwaltung versuchen zunehmend durch Vereinfachungsregelungen in Gesetzen und Verwaltungsvorschriften, das Prinzip der Deklaration, zumindest partiell, zurückzudrängen, und geraten damit in Konflikt mit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Vereinfachungsregelungen von Gesetzgeber und Finanzverwaltung unterliegen dabei unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Bewertungen. Gestaltet der Gesetzgeber die Gesetze so aus, dass die Deklarationspflicht eingeschränkt oder für entbehrlich erklärt wird, begegnet er damit in der Regel keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Etwas anderes gilt jedoch unter Umständen, wenn die Finanzverwaltung sich ohne gesetzlichen Auftrag zur Vereinfachung des Normenvollzugs über die Deklaration des Steuerpflichtigen hinwegsetzt und die Sachverhaltsermittlung an dem Prinzip der Vermutung für das Gewöhnliche und Typische sowie an dem Prinzip der Verfahrensökonomie ausrichtet. Zumindest ein Teil der Literatur sieht hierin einen Verstoß gegen den Legalitätsgrundsatz, den Vorbehaltsgrundsatz und den Gleichmäßigkeitssatz²⁵.

D. Die Deklaration im Verfahren der Einkommensteuerveranlagung

I. Ziel der Arbeit

Das Verfahren zur Ermittlung der steuererheblichen Sachverhalte sowie die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Ermittlungsverfahren sind bereits Gegenstand wissenschaftlicher Arbeiten²⁶. An einer Arbeit, die die Deklaration in den Vordergrund der Erörterung

²³ Hierzu Kapitel 2.

²⁴ Hierzu Kapitel 9.

²⁵ Hierzu Kapitel 10.

²⁶ Siehe hierzu u. a. Bilsdorfer/Weyand, Die Informationsquellen u. -wege der Finanzverwaltung, 2005; Leist, Verfassungsrechtliche Schranken des steuerlichen Auskunfts- und Informationsverkehr, 2000; Lindenthal, Mitwirkungspflichten des

rungen stellt, fehlt es jedoch. Die Deklarationspflicht wird oftmals nicht ordnungsgemäß erfüllt. Die Frage nach der Beseitigung dieser Schwäche ist eng mit den Fragen verbunden, wie viel Verantwortung für die Sachverhaltsermittlung auf den Steuerpflichtigen übertragen werden kann, ohne dass dieser überfordert wird; und inwieweit der Staat von der Steuerehrlichkeit des Bürgers ausgehen und der Steuererklärung eine Ehrlichkeitsvermutung zu Grunde legen darf, ohne dass rechtsstaatliche Grundsätze verletzt werden. Durch die Übertragung der Sachverhaltsverantwortung auf den Steuerpflichtigen und ein Vertrauen in seine Steuerehrlichkeit würde die Finanzverwaltung von der Sachverhaltsermittlung entlastet.

1. Die Verantwortung für die Ermittlung des Sachverhaltes

Das Fremdveranlagungssystem der Abgabenordnung wirft Fragen hinsichtlich der Verantwortlichkeit für die Sachverhaltsermittlung auf²⁷. Es dominiert immer noch die Vorstellung, dass der Steuerpflichtige lediglich zur Mitteilung der steuererheblichen Sachverhalte verpflichtet und die Verantwortung für die Sachverhaltsermittlung allein der Finanzverwaltung übertragen ist. Diese Auffassung wird auf den in § 88 Abs. 1 AO verankerten Untersuchungsgrundsatz sowie auf die verfassungsrechtlichen Grundsätze der Legalität und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gestützt²⁸. Fraglich ist jedoch, ob der Beitrag des Steuerpflichtigen tatsächlich auf eine bloße Informationsbeschaffung zu reduzieren ist oder ob vielmehr aufgrund eines arbeitsteiligen Zusammenwirkens zumindest eine Mitverantwortung des Steuerpflichtigen für die Sachverhaltsermittlung besteht. Daran schließt sich die Frage an, wie viel Verantwortung ihm für die Sachverhaltsermittlung zumutbar ist, wenn die Pflichterfüllung zusätzlich eine Auseinandersetzung mit dem materiellen Steuerrecht erfordert.

2. Die Steuerehrlichkeit des Bürgers

Die Sachverhaltsermittlung im Einkommensteuerrecht wird von der Frage geprägt, inwieweit die Steuerfestsetzung aufgrund der Diskrepanz zwischen dem eigenen wirtschaftlichen Interesse des Steuerpflichtigen und dem staatlichen Interesse an der Durchsetzung des Steueranspruchs auf einem Vertrauen der Finanzverwaltung in die Steuerehrlichkeit des Bürgers beruhen darf. Zumindest das blinde Vertrauen in die Vollständigkeit und Richtigkeit der deklarierten Angaben, ohne dass die Finanzverwaltung auch nur die Möglichkeit der Kontrolle hat,

fahren, 1997; Weber, Die Mitwirkungspflichten nach der Abgabenordnung und die Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Sachaufklärung, 1992.

²⁷ Hierzu Kapitel 7.

²⁸ Hierzu Kapitel 8.

wird vom Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erachtet²⁹. Dennoch besteht für die Ehrlichkeitsvermutung eine praktische Notwendigkeit. Während die Abgabenordnung weiterhin an dem Untersuchungsgrundsatz festhält, legt die Finanzverwaltung ihrer Verwaltungspraxis zunehmend das Vertrauensvorschussprinzip zu Grunde und geht von einer Ehrlichkeitsvermutung aus: Solange der Steuerpflichtige das in ihn gesetzte Vertrauen nicht enttäuscht, darf die Finanzverwaltung von seiner Steuerehrlichkeit ausgehen und ist nicht gehalten, die Angaben des Steuerpflichtigen auf ihren Wahrheitsgehalt hin zu überprüfen. Problematisch ist jedoch, dass anhand der äußeren Merkmale „Widerspruchsfreiheit“ und „Ordentlichkeit der Erklärung“ auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Jahressteuererklärung geschlossen wird. Fraglich ist, inwieweit die Steuerehrlichkeit anhand exogener Faktoren erkennbar und die Verankerung einer Ehrlichkeitsvermutung in der Abgabenordnung damit sinnvoll ist.

II. Eingrenzung des Themas

Das Einkommensteuerrecht kennt verschiedene Formen der Steuererklärung. Hierzu gehört insbesondere die Steueranmeldung nach § 150 Abs. 1 S. 3 AO³⁰. Gegenstand der Arbeit ist jedoch ausschließlich die Pflicht zur Abgabe einer Jahressteuererklärung nach § 149 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. § 25 Abs. 3 S. 1 EStG für das abgelaufene Veranlagungsjahr, das nach den §§ 2 Abs. 7 S. 1; 25 Abs. 1 EStG ein Kalenderjahr beträgt.

III. Gang der Untersuchung

Der erste Teil der Arbeit, der die Kapitel 2 bis 5 umfasst, beschäftigt sich mit der Deklaration im System der Abgabenordnung. Zunächst werden die gesetzlichen Anforderungen an die Ermittlung des steuererheblichen Sachverhaltes erörtert, wobei zu zeigen ist, dass der konkret-individuelle und wahre Sachverhalt Gegenstand der Sachverhaltsermittlung ist (Kapitel 2). Daran schließt sich ein historischer Überblick über die Einführung der Selbstdeklaration in das deutsche Veranlagungsverfahren an (Kapitel 3). Bereits damals stand die Frage, ob die Steuerehrlichkeit des Bürgers Basis der steuerlichen Sachverhaltsermittlung sein darf, im Zentrum der politischen Diskussion. Die Ehrlichkeitsvermutung wird insoweit auch heute nicht konsequent in der Abgabenordnung umgesetzt. Dem Steuerpflichtigen wird durch die

²⁹ Hierzu Kapitel 6.

³⁰ Bei der Steueranmeldung hat der Steuerpflichtige die Einkommensteuer selbst zu berechnen und an die Finanzverwaltung abzuführen, ohne dass es hierfür eines Bescheides nach § 155 AO bedarf. Die Steueranmeldung ist insbesondere dann erforderlich, wenn das Gesetz als Erhebungsform der Steuer den Abzug von der Quelle vorsieht, wie z. B. bei der Lohnsteuer nach den §§ 38 ff. EStG.

Auferlegung von zahlreichen Dokumentationspflichten zur Glaubhaftmachung seiner Angaben, einer nahezu schrankenlosen Deklarationspflicht sowie der Sanktionierung einer Pflichtverletzung mit einem gewissen Misstrauen entgegen getreten (Kapitel 4). Letztlich vermögen auch die Steuererklärungsformulare nicht, die Probleme des Deklarationsprinzips zu beseitigen, da sie lediglich eine Transformation der Tatbestände des Einkommensteuergesetzes in Fragen an den Steuerpflichtigen darstellen (Kapitel 5).

Der zweite Teil der Arbeit, der aus den Kapiteln 6 und 7 besteht, befasst sich mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Sachverhaltsermittlung im Einkommensteuerrecht. Zur verfahrensrechtlichen Realisierung des Prinzips einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist das Deklarationsprinzip unabdingbar. Das Leistungsfähigkeitsprinzip steht jedoch in einem verfassungsrechtlichen Spannungsverhältnis mit dem Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung und dem Schutz der Privatsphäre (Kapitel 6). Aufgrund dieser Kollision ist aus Praktikabilitätsgründen eine Beschränkung der Deklarationspflicht erforderlich, die im Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip steht (Kapitel 7).

Der die Kapitel 8 bis 10 umfassende dritte Teil der Arbeit hat den Konflikt zwischen Deklarationspflicht des Steuerpflichtigen und Untersuchungsgrundsatz der Finanzverwaltung in einem Fremdveranlagungsverfahren zum Gegenstand. Die wohl immer noch herrschende Meinung geht von einer Alleinverantwortlichkeit der Finanzverwaltung für die Sachverhaltsermittlung aus (Kapitel 8). Die Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung unterliegen jedoch nicht allein rechtlichen sondern auch faktischen Schranken (Kapitel 9), so dass eine umfassende Sachverhaltsaufklärung ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen unmöglich ist. In der Realität des steuerlichen Massenverfahrens existiert daher eine praktische Notwendigkeit für eine Ehrlichkeitsvermutung (Kapitel 10).

Der vierte Teil der Arbeit besteht aus den letzten drei Kapiteln. Kapitel 11 erörtert die unabwendbaren Probleme des Deklarationsprinzips und verdeutlicht die Schwierigkeiten zur Etablierung der Ehrlichkeitsvermutung und der Übertragung der Sachverhaltsverantwortung auf den Steuerpflichtigen. Die mangelnde Steuerehrlichkeit ist nämlich nicht die einzige Ursache für die fehlerhafte oder unvollständige Steuererklärung. Vielmehr ist der Steuerpflichtige aufgrund fehlender Steuerrechtskenntnisse oftmals nicht zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Deklarationspflicht in der Lage. Kapitel 12 bemüht sich um eine Lösung. Die Arbeit endet mit den abschließenden Thesen in Kapitel 13.