

## **BUNDESFINANZHOF**

Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1998 maßgeblichen Fassung vom 16. April 1997 (BGBl I 1997, 821) mit dem GG insoweit unvereinbar ist, als der Antrag auf Veranlagung bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs zu stellen ist.

GG Art. 3 Abs. 1, Art. 100 Abs. 1

EStG § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2

BVerfGG § 80 Abs. 1, § 80 Abs. 2 Satz 1

Beschluss vom 22. Mai 2006 VI R 49/04

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz vom 4. Juni 2003 1 K 1863/01

### **Gründe**

#### **A. Gegenstand der Vorlage**

##### **I. Sachverhalt**

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gab am 29. Dezember 2000 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) einen Mantelbogen zur Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1998 sowie die Anlage N ab. Auf dem Mantelbogen hatte die Klägerin das Kästchen "Einkommensteuererklärung" angekreuzt, ihre persönlichen Angaben eingetragen und ihre Unterschrift geleistet. Bei den Sonderausgaben und Kirchensteuern hatte sie "wird noch beziffert" eingetragen. Auf der Anlage N hieß es beim Bruttoarbeitslohn "OFD (wird noch beziffert)". In Zeile 7 der Anlage N hatte die Klägerin bei den Versorgungsbezügen eingetragen: "Halbwaisenrente OFD und LVA wurde in 1998 keine gezahlt". Dem Mantelbogen und der Anlage N war ein Schreiben der Klägerin beigefügt, in dem sie dem FA mitteilte, ihrer Mutter sei für 1998 kein Kindergeld für sie gezahlt worden. Aus diesem Grunde habe die Mutter der Oberfinanzdirektion (OFD) X die gesamten Einkünfte der Klägerin nachweisen und die entsprechenden Unterlagen vorlegen müssen. Diese Unterlagen seien bisher noch nicht zurückgereicht worden, da noch nicht endgültig entschieden worden sei.

Das FA setzte der Klägerin mit Schreiben vom 3. Januar 2001 eine Frist bis zum 31. Januar 2001 zur Vervollständigung der Einkommensteuererklärung. In diesem Schreiben wies das FA darauf hin, der Antrag auf Veranlagung müsse zurückgewiesen werden, wenn sich die Klägerin bis zu dem genannten Termin nicht äußere. Nach fruchtlosem Ablauf der Frist lehnte das FA die Veranlagung zur Einkommensteuer für 1998 mit Bescheid vom 12. Februar 2001 ab.

Die Klägerin legte gegen diesen Bescheid Einspruch ein. Im Einspruchsverfahren gewährte das FA der Klägerin Fristen bis zum 30. März 2001 und sodann bis zum 17. April 2001, um die Steuererklärung zu vervollständigen. Schließlich wies das FA den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 24. April 2001 zurück.

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

Mit ihrer Klage begehrte die Klägerin, das Finanzgericht (FG) möge das FA verpflichten, sie unter Aufhebung des Bescheids vom 12. Februar 2001 und der Einspruchsentscheidung vom 24. April 2001 zur Einkommensteuer für 1998 zu veranlagern. Während des Klageverfahrens reichte die Klägerin eine Fotokopie ihrer Lohnsteuerkarte für 1998, Unterlagen über geltend gemachte Werbungskosten sowie über Kranken- und Haftpflichtversicherung zur Gerichtsakte. Das FG wies die Klage ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Voraussetzungen für eine Antragsveranlagung seien nicht gegeben. Nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sei der Antrag bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellen. Die Klägerin hätte ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1998 folglich bis zum Ablauf des 31. Dezember 2000 einreichen müssen. Dies habe die Klägerin aber nicht getan. Die von ihr am 29. Dezember 2000 eingereichten Unterlagen seien nicht als Einkommensteuererklärung anzusehen. Das EStG enthalte keine eigene Definition des Begriffs "Einkommensteuererklärung". Aus diesem Grunde sei auf den allgemeinen, abgabenrechtlichen Begriff abzustellen. Danach sei eine Einkommensteuererklärung eine formalisierte, innerhalb einer bestimmten Frist abzugebende Auskunft des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters, die dem FA die Festsetzung der Steuer oder die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ermöglichen solle und in der Regel zum Erlass eines Steuerbescheids führe. Die von der Klägerin am 29. Dezember 2000 eingereichten Unterlagen entsprächen diesen Anforderungen nicht. In den Unterlagen seien zwar Angaben zur

Person gemacht worden. Weitere Angaben zu den Sonderausgaben, zum Arbeitslohn und zu den Werbungskosten seien aber lediglich in Aussicht gestellt worden. Die eingereichten Unterlagen seien damit nicht geeignet, als Grundlage einer Steuerfestsetzung zu dienen.

Ob die Klägerin die erforderlichen Mindestangaben für eine Einkommensteuererklärung nachgeholt habe, indem sie --eigenen Angaben zufolge-- am 12. April 2001 nicht näher bezeichnete Unterlagen eingereicht habe, könne dahinstehen. Selbst wenn dies der Fall gewesen wäre, würde sich am Ablauf der Antragsfrist nichts ändern. Die vom FA eingeräumte Nachfrist zur Vervollständigung der Steuererklärung entspreche nicht der Rechtslage, da es sich bei der Antragsfrist um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist handele.

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei der Klägerin nicht zu gewähren. Wiedereinsetzung wegen unverschuldeter Zugangsschwierigkeiten in Bezug auf die nach Angaben der Klägerin am 12. April 2001 eingereichten Unterlagen komme nicht in Betracht. Auch wegen eines unverschuldeten Rechtsirrtums sei keine Wiedereinsetzung zu gewähren. Soweit die Klägerin der fehlerhaften Vorstellung erlegen gewesen sei, ihre Steuererklärung habe trotz der unvollständigen Angaben zur Wahrung der Antragsfrist ausgereicht, habe sie sich insoweit zwar in einem Irrtum über eine gesetzliche Ausschlussfrist befunden, der auch einen Wiedereinsetzungsgrund darstelle. Allerdings sei dieser Wiedereinsetzungsgrund weggefallen, als die Klägerin vom FA mit Schreiben vom 3. Januar 2001 dahin gehend belehrt worden sei, dass ihre Steuererklärung der Vervollständigung bedürfe und der Antrag auf Durchführung der Veranlagung anderenfalls zurückgewiesen werden müsse. Da die Klägerin diesen Hinweis des FA nicht beachtet und die erforderlichen Mindestangaben nicht nacherklärt habe, habe sie die gebotene Sorgfalt außer Acht gelassen und fahrlässig gehandelt.

Die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung seien ebenfalls nicht erfüllt. Eine Pflichtveranlagung wegen mehrerer Arbeitsverhältnisse hätte nur dann gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG durchgeführt werden müssen, wenn der Klägerin neben dem Arbeitslohn auch Versorgungsbezüge in Form einer Halbwaisenrente im Streitjahr tatsächlich zugeflossen wären.

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

Mit der vom Bundesfinanzhof (BFH) wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassenen Revision rügt die Klägerin Verletzung formellen und materiellen Rechts.

Die Klägerin trägt im Wesentlichen vor, die Antragsfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG gelte nicht mehr, wenn die Finanzverwaltung ihrerseits die Frist verlängert und damit beim Steuerpflichtigen ein Vertrauen in die Durchführung der Veranlagung gesetzt habe. Das von der Finanzverwaltung ausgelöste Vertrauen sei höher zu bewerten und geeignet, die Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG außer Kraft zu setzen. Der in dieser Vorschrift verwendete Begriff "Antrag" könne nicht dahin verstanden werden, dass die fristgemäß eingereichte Einkommensteuererklärung sämtliche materiellen Bestandteile für die Durchführung einer Veranlagung enthalten müsse. Auch für den Fall, dass noch Unterlagen nachzureichen seien, müsse für die Wahrung der Antragsfrist die Einreichung formell ordnungsgemäßer Unterlagen ausreichen.

Das Urteil des FG leide darüber hinaus an einem Verfahrensmangel. Die Klägerin habe im Verfahren vor dem FG behauptet, im Jahr 1998 Halbwaisenrente bezogen zu haben. Da das FA den tatsächlichen Zufluss der Halbwaisenrente bestritten habe, hätte das FG hierüber Beweis erheben müssen. Auf diesem Verfahrensmangel beruhe das angefochtene Urteil. Hätte die Beweisaufnahme ergeben, dass die Klägerin im Jahr 1998 Halbwaisenrente bezogen habe, sei eine Amtsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG durchzuführen. Ein Verfahrensmangel liege auch darin, dass das FG nicht weiter aufgeklärt habe, ob die Klägerin -- wie von ihr behauptet-- mit Schreiben vom 12. April 2001 ergänzende Unterlagen vorgelegt habe. Handele es sich bei der Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG jedenfalls dann nicht um eine Ausschlussfrist, wenn die Finanzverwaltung durch Nachfristsetzung einen Vertrauenstatbestand geschaffen habe, werde die Frage entscheidungserheblich, ob die Nachfrist von der Klägerin eingehalten worden sei.

Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil sowie den Bescheid vom 12. Februar 2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. April 2001 aufzuheben und das FA zu verpflichten, sie für den Veranlagungszeitraum 1998 zur Einkommensteuer zu veranlagern.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Indem das FA die Klägerin mit Schreiben vom 3. Januar 2001 aufgefordert habe, die noch fehlenden Unterlagen zur Vervollständigung der Steuererklärung bis zum 31. Januar 2001 vorzulegen, sei bereits Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt worden. Die Klägerin habe die ihr eingeräumte Frist jedoch ohne Angabe von Gründen nicht eingehalten, obwohl ihr nach dem Schreiben vom 3. Januar 2001 bekannt gewesen sei, dass ihr Antrag nach fruchtlosem Ablauf der Frist abgelehnt werde. Ein Vertrauenstatbestand in dem Sinne, dass auch nach Ablauf der Frist ohne Vorlage der zur Durchführung der Veranlagung benötigten

Unterlagen noch eine Einkommensteuerveranlagung erfolgen werde, sei daher nicht geschaffen worden. Die von der Klägerin innerhalb der Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG eingereichten Unterlagen hätten die an einen wirksamen Antrag auf Veranlagung zu stellenden Anforderungen nicht erfüllt.

Verfahrensfehler seien dem FG nicht unterlaufen. Bezüglich der Halbwaisenrente habe das FG keinen Beweis erheben müssen, da bereits aus den von der Klägerin im Klageverfahren eingereichten Schreiben eindeutig hervorgegangen sei, dass der Klägerin im Streitjahr 1998 keine Halbwaisenrente gezahlt worden sei. Das FG habe auch nicht weiter aufklären müssen, ob die Behauptung der Klägerin, sie habe mit Schreiben vom 12. April 2001 weitere Unterlagen eingereicht, zutreffend sei. Denn dies hätte auf den Ablauf der Antragsfrist keinen Einfluss gehabt.

## **B. Entscheidung des Senats**

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 1998 maßgeblichen Fassung vom 16. April 1997 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.

## **I. Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschrift**

Die Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschrift stellt sich --bis zum Streitjahr 1998-- wie folgt dar:

§ 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.

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 Steuererklärungsfrist die Veranlagung beantragen und das berechtigte Interesse nachweisen.

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.

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.

§ 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 Veranla-

gungstatbestände für Einkommen bis zu 24 000 DM. Die Antragsveranlagung war unter den in § 46 Abs. 2 Nr. 5 EStG genannten Voraussetzungen weiterhin möglich.

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 nichtselbständiger Arbeit Versorgungsbezüge aus mehreren Dienstverhältnissen von über 9 600 DM enthalten waren.

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.

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.

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.

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.

Das Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31. August 1976 (BGBl I 1976, 2597; BStBl I 1976, 445) erweiterte die Antragsveranlagung um den Fall der Körperschaftsteueranrechnung.

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.

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.

Durch das Zweite 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.

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.

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.

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.

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.

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 nichtselbständiger 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.

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.

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.

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.

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.

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.

Das Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250; BStBl I 1995, 438) brachte eine 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.

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.

Diesem Stand der Gesetzgebung entspricht auch die Neufassung von § 46 durch das EStG vom 16. April 1997 (BGBl I 1997, 821; BStBl I 1997, 415). Die weitere Rechtsentwicklung hat zwar zu neuerlichen Änderungen von § 46 EStG geführt. Der Wortlaut des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG wurde von diesen Änderungen aber nicht mehr berührt.

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

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

Das BVerfG hat allerdings mit Beschluss vom 22. Oktober 1981 1 BvR 172/81 (Steuerrechtsprechung in Karteiform --StRK-- EStG 1974, § 46 Rechtspruch 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 der Abgabenordnung --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.

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.

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 einkommenssteuerpflichtigen Personen aus dem vom Gesetzgeber verfolgten, verfassungsrechtlich unbedenklichen Zweck.

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

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.

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).

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.

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.

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.

3. In der Rechtsprechung der FG wurden --insbesondere unter Hinweis auf die vorgeannten 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, Entscheidungen der Finanzgerichte --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).
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, Einkommensteuergesetz, § 46 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 Gel-

tendmachung von Steuerüberzahlungen wie den übrigen Steuerpflichtigen eingeräumt werden (z.B. Gänsler, Finanz-Rundschau 2006, 122).

### **III. Rechtsansicht des vorliegenden Senats zur Verfassungsfrage**

Nach der Überzeugung des vorliegenden Senats ist § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1998 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.

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-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.

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). 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). Die verschiedene Behandlung von Einkommensteuerzahlern und Lohnsteuerzahlern muss sich zur Wahrung der Gleichheit vor dem Steuergesetz auf die Punkte beschränken, in denen eine abwei-

chende 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). 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). 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 nichtselbständiger 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).

2. Nach diesen Maßstäben hält § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG nach der Überzeugung des vorlegenden 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.
  - a) Nach § 25 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (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).

§ 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 nichtselbständiger 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). 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.

- b) Steuerpflichtige mit ausschließlich anderen Einkünften als solchen aus nichtselbständiger Arbeit und Bezieher von Lohneinkünften, bei denen die Voraussetzun-

gen 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.

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.

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 nichtselbständiger 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 zugrunde, 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.

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.

- 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 vorlegenden Senats nicht gerechtfertigt.

Die Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG ist nicht deshalb verfassungsrechtlich unbedenklich, weil sie sich allein auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht und daher von vornherein andere Grundsätze enthalten dürfte 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.

- aa) Ein ausreichender Grund für die Ungleichbehandlung lässt sich zunächst nicht daraus ableiten, dass das Lohnsteuerabzugsverfahren bei den Einkünften aus nichtselbständiger 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).

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.

- 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).

Der vorliegende 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.

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 1998 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.

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 1998 wurden im Streitjahr 15 526 528 maschinelle Einkommensteuerveranlagungen mit Einkünften ausschließlich aus nichtselbständiger Arbeit und 8 367 571 maschinelle Einkommensteuerveranlagungen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und anderen Einkünften durchgeführt. Zwar wird statistisch nicht zwischen Amts- und Antragsveranlagungen differenziert. Allerdings kann schon aus den Angaben zu den Lohnsteuerklassen darauf geschlossen werden, dass 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 nichtselbständiger 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 nichtselbständiger 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 nichtselbständiger Arbeit.

Darüber hinaus bestehen nach Auffassung des vorliegenden Senats auch aufgrund der in der Finanzverwaltung seit dem BVerfG-Beschluss in StRK EStG 1974, § 46 Rechtspruch 2 verstärk 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.

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 Lohnsteuerhilfvereinen 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.

- 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; vom 1. Juni 1965 2 BvR 616/63, BVerfGE 19, 76; 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).

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 zuviel einbehaltene Lohnsteuer nach der Veranlagung erstatten zu müssen. Zwar steht den öffentlichen Haushalten die gegenüber der tatsächlich geschuldeten Einkommensteuer zuviel 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 zuviel einbehaltene Lohnsteuer letztlich nicht erstatten zu müssen. Insofern kann der Wegfall der Ausschlussfrist auch die Budget-Sicherheit nicht tangieren.

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.

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 Steuernehreinnahmen (vgl. Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinohoff, EStG, § 46 Rdnr. B 44). Insoweit wurde die Zahl von jährlich 3 Mio. nicht gestellten Anträgen genannt. Hieraus sollen Steuernehreinnahmen von 350 bis 400 Mio. € 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.

- 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.

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 nichtselbständiger Arbeit oder z.B. aus selbständiger 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). Die Berücksichtigung der durch die Erwerbsaufwendungen geminderten finanziellen Leistungsfähigkeit hängt aber sowohl bei dem nichtselbständig als auch bei dem selbständig tätigen Steuerpflichtigen regelmäßig gleichermaßen von der Durchführung eines Veranlagungsverfahrens ab.

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.

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

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).

Im Rahmen des anhängigen Revisionsverfahrens ist eine abschließende Sachentscheidung darüber zu treffen, ob die Klägerin für den Veranlagungszeitraum 1998 zur Einkommensteuer zu veranlagten ist.

1. Die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage wird im Streitfall nicht dadurch berührt, dass die Klägerin Verfahrensfehler des FG rügt. Denn die Verfahrensrügen greifen nicht durch. Sie genügen nicht den Anforderungen, die § 120 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an die Begründung von Verfahrensrügen stellt.

Die Klägerin hat vor dem FG keinen Beweisantrag zu der Frage des Zuflusses der Halbwaisenrente und des Zugangs der nach ihrem Vortrag mit Schreiben vom 12. April 2001 übersandten Unterlagen gestellt. Wird ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht mit der Begründung gerügt, das FG habe auch ohne entsprechenden Beweisantrag von Amts wegen den Sachverhalt weiter aufklären müssen, so sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH insbesondere Ausführungen dazu erforderlich, welche Tatsachen das FG auch ohne besonderen Antrag hätte aufklären oder welche Beweise zu welchem Beweisthema es von Amts wegen hätte erheben müssen; aus welchen Gründen sich dem FG die Notwendigkeit einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts oder einer Beweiserhebung auch ohne einen entsprechenden Antrag hätte aufdrängen

müssen; welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer weiteren Sachaufklärung oder Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern eine weitere Aufklärung des Sachverhalts auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (vgl. Gräber/ Rubin, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 120 Rz. 70, m.w.N.). Dies ist in der Revisionsbegründung der Klägerin nicht in ausreichender Weise geschehen.

- a) Hinsichtlich des Zuflusses der Halbwaisenrente hat die Klägerin schon nicht dargelegt, aus welchen Gründen sich dem FG die Notwendigkeit einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts hätte aufdrängen oder welche Beweise es von Amts wegen hätte erheben müssen. Die Klägerin hatte in ihrer Einkommensteuererklärung selbst angegeben, ihr sei im Streitjahr keine Halbwaisenrente gezahlt worden. In ihrem Einspruchsschreiben vom 9. März 2001 hatte die Klägerin nochmals dargelegt, die OFD X habe noch nicht entschieden, ob sie (die Klägerin) für 1998 Halbwaisenrente erhalte. Auch im Klageverfahren hat die Klägerin nicht behauptet, im Veranlagungszeitraum 1998 Halbwaisenrente bezogen zu haben. Vielmehr hat sie mit Schriftsatz vom 28. Oktober 2001 vorgetragen, über die für 1998 zu zahlende Halbwaisenrente sei noch nicht rechtskräftig entschieden. Warum sich dem FG bei dieser Sachlage weitere Aufklärungsmaßnahmen oder eine Beweis-erhebung hätten aufdrängen müssen, hat die Klägerin im Revisionsverfahren nicht vorgetragen. Darüber hinaus hat die Klägerin auch nicht hinreichend dargelegt, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer weiteren Sachaufklärung oder Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten.
  - b) Hinsichtlich der Frage des Zugangs der nach dem Vortrag der Klägerin mit Schreiben vom 12. April 2001 übersandten Unterlagen fehlt es ebenfalls an der hinreichenden Darlegung der oben genannten Voraussetzungen für eine Rüge mangelnder Sachaufklärung. Die Klägerin hat nicht vorgetragen, aus welchen Gründen sich dem FG insoweit die Notwendigkeit einer weiteren Aufklärung hätte aufdrängen müssen. Nach der --für die Prüfung der Aufklärungsrüge-- maßgeblichen Rechtsauffassung des FG kam es nicht darauf an, ob die Klägerin die Unterlagen mit Schreiben vom 12. April 2001 beim FA eingereicht hatte oder nicht.
2. Ist die Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG mit dem GG vereinbar, kann die Revision auch mit der Sachrüge keinen Erfolg haben. Denn im Streitfall liegen nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) weder die Voraussetzungen für eine Amts- noch für eine Antragsveranlagung der Klägerin vor.

- a) Die Voraussetzungen für eine --im Streitfall allein in Betracht kommende-- Amtsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG sind nicht erfüllt. Gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG wird die Veranlagung durchgeführt, wenn der Steuerpflichtige neben- einander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat. Dies setzt voraus, dass der Steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 19 EStG aus mehreren gegenwärtigen oder früheren Dienstverhältnissen von mehreren Arbeitgebern erhält, die getrennt lohnversteuert werden (vgl. Schmidt/Glanegger, a.a.O., § 46 Rz. 64; Blümich/ Heuermann, § 46 EStG Rz. 68; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 46 Rdnr. B 18; Nolde in HHR, § 46 EStG Anm. 81). Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Denn nach den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, gegen die die Klägerin --wie dargelegt-- keine begründeten Verfahrensrügen erhoben hat, erhielt sie im Streitjahr keine Halbwaisenrente. Arbeitslohn hat die Klägerin mithin nur von einem Arbeitgeber bezogen.
- b) Eine Veranlagung auf Antrag der Klägerin ist nicht durchzuführen, da die Klägerin innerhalb der Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG keinen wirksamen Antrag gestellt hat.

Die Frist für den Antrag auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG endete im Streitfall mit Ablauf des 31. Dezember 2000. Die von der Klägerin beim FA am 29. Dezember 2000 eingereichten Unterlagen stellen keinen wirksamen Antrag auf Veranlagung dar.

- aa) Das Erfordernis, den Antrag "durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung" zu stellen, wurde durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I 1988, 1093; BStBl I 1988, 224) in das EStG eingefügt. Das Formerfordernis hat den Zweck, den Antrag auf Veranlagung eindeutig zum Ausdruck zu bringen, um den zuvor erforderlichen Überlegungen, was noch als Antrag zu werten ist und was nicht, ein Ende zu bereiten (vgl. Nolde in HHR, § 46 EStG Anm. 175; Schmidt/Glanegger, a.a.O., § 46 Rz. 86).

Das EStG enthält keine Definition des Begriffs der Einkommensteuererklärung. Im Schrifttum wird einhellig die Meinung vertreten, der durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellende Veranlagungsantrag müsse den für die Einkommensteuererklärung maßgeblichen Formvorschriften des § 150 AO 1977 und des § 25 Abs. 3 EStG genügen; ansonsten sei der An-

trag nicht wirksam gestellt (Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 46 Rdnr. B 49; Schmidt/Glanegger, a.a.O., § 46 Rz. 86; Blümich/Heuermann, § 46 EStG Rz. 114; Frotscher, EStG, § 46 Rz. 32, 32a; Eisgruber in Kirchhof, EStG, 5. Aufl., § 46 Rn. 50; Schmieszek in Bordenwin/Brandt, § 46 EStG Rz. 94; Tormöhlen in Korn, § 46 EStG Rn. 31). Auch nach der Rechtsprechung des BFH verknüpft § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG die Wirksamkeit des Antrags auf Veranlagung mit den Anforderungen an eine formal wirksame Einkommensteuererklärung. Liegt eine ordnungsgemäße Einkommensteuererklärung vor, ist die Finanzbehörde verpflichtet, die Einkommensteuerveranlagung durchzuführen. Fehlt es daran, so ist der Antrag nicht wirksam gestellt (BFH-Urteile vom 7. November 1997 VI R 45/97, BFHE 184, 381, BStBl II 1998, 54; vom 18. August 1998 VII R 114/97, BFHE 187, 1, BStBl II 1999, 84; vom 29. Februar 2000 VII R 109/98, BFHE 191, 311, BStBl II 2000, 573; vom 10. April 2002 VI R 66/98, BFHE 198, 62, BStBl II 2002, 455, und vom 22. Mai 2006 VI R 15/02, zur Veröffentlichung bestimmt). Die FG sind dieser Rechtsprechung des BFH gefolgt (z.B. FG München, Urteil vom 21. April 1998 2 K 3415/96, EFG 1998, 1102; FG Nürnberg, Urteil vom 16. Januar 2002 III 12/98, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2002, 713; FG des Saarlandes, Urteil vom 30. Juni 2005 1 K 259/01, FGReport 2005, 62).

Die Steuererklärung ist eine formalisierte Auskunft des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters, die dem FA die Festsetzung der Steuer oder die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ermöglichen soll und in der Regel zum Erlass eines Steuerbescheides führt (BFH-Urteile vom 2. Juli 1986 I R 70/83, BFH/NV 1987, 704, und vom 14. Januar 1998 X R 84/95, BFHE 185, 111, BStBl II 1999, 203). Ein Steuerpflichtiger hat eine Steuererklärung ordnungsgemäß abgegeben, wenn er dem FA die gesetzlich formalisierte Auskunft über den Besteuerungstatbestand und seine Bemessungsgrundlage in einer Weise erteilt, dass dieses die Steuer festsetzen bzw. die Besteuerungsgrundlagen feststellen kann. Durch die Abgabe der Steuererklärung wirkt der Steuerpflichtige bei der Ermittlung des Sachverhalts mit (vgl. § 90 Abs. 1 Satz 1 AO 1977), indem er der Finanzbehörde die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen offen legt und auf diese Weise die Sachverhaltsbasis für das Veranlagungsverfahren schafft. Nur wenn der Steuerpflichtige dieser Mitwirkungspflicht nachkommt, kann die Finanzbehörde das reguläre Veranlagungsverfahren einleiten, indem

sie die ihr vom Steuerpflichtigen mitgeteilten Tatsachen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüft. Die Rechtsprechung des BFH hat bereits für einen wirksamen Antrag auf Lohnsteuer-Jahresausgleich verlangt, dass der Arbeitnehmer dem FA nach amtlichem Vordruck innerhalb der Antragsfrist nicht nur die erforderlichen Personalangaben macht, sondern auch zumindest den Bruttoarbeitslohn und die einbehaltene Lohnsteuer mitteilt (BFH-Urteile vom 15. März 1974 VI R 108/71, BFHE 112, 345, BStBl II 1974, 590, und vom 10. Juli 1987 VI R 160/86, BFHE 150, 543, BStBl II 1987, 827).

- bb) Der von der Klägerin am 29. Dezember 2000 eingereichte Mantelbogen nebst Anlage N ist keine wirksame Einkommensteuererklärung. Denn mit den dort gemachten Angaben hat die Klägerin dem FA keine Auskunft über die Besteuerungsgrundlagen in einer Weise erteilt, die es dem FA ermöglicht hätte, die Einkommensteuer festzusetzen. Insbesondere hat die Klägerin keinerlei Angaben zur Höhe der von ihr nur dem Grunde nach erklärten Einkünfte gemacht. Damit hat die Klägerin keine hinreichende Sachverhaltsbasis für die Durchführung eines regulären Veranlagungsverfahrens geschaffen. Zwar muss eine Einkommensteuererklärung nicht alle materiell-rechtlichen Angaben enthalten, damit der Antrag auf Veranlagung wirksam gestellt ist. Vielmehr ist die Abgabe einer Steuererklärung losgelöst von ihrer inhaltlichen Richtigkeit oder Vollständigkeit zu beurteilen (BFH-Urteil in BFH/NV 1987, 704). Fehlen jedoch --wie im Streitfall-- sämtliche Angaben zur Höhe der im Veranlagungszeitraum vom Steuerpflichtigen bezogenen Einkünfte, liegt keine wirksame Einkommensteuererklärung vor. Denn das FA könnte auf einer solchen Grundlage die Steuer nur im Wege einer Schätzung nach § 162 AO 1977 festsetzen. Dies entspricht jedoch nicht dem vom Gesetzgeber mit der Abgabe einer Steuererklärung verfolgten Zweck. Es würde auch dem Sinn der Antragsveranlagung, Steuerübererhebungen durch den Lohnsteuerabzug entgegenzuwirken, zuwiderlaufen.
- c) Die Entscheidungserheblichkeit der zur Prüfung gestellten Norm kann auch nicht deshalb in Frage gestellt werden, weil der Klägerin unter den Voraussetzungen des § 110 AO 1977 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden könnte (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 28. Januar 1981 1 BvL 131/78, BVerfGE 56, 128). Denn im Streitfall kommt die Gewährung von Wiedereinsetzung in

den vorigen Stand nicht in Betracht, wie das FG jedenfalls im Ergebnis zutreffend erkannt hat.

- aa) Die Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG ist eine Ausschlussfrist, bei deren Versäumung nach § 110 AO 1977 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden kann (vgl. zu § 46 Abs. 2 Satz 2 EStG 1977 und 1979 bereits BFH-Urteile in BFHE 155, 94, BStBI 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).

Nach § 110 Abs. 1 AO 1977 ist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. "Ohne Verschulden" verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, ist jemand nur dann, wenn er die für einen gewissenhaft und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotene und ihm nach den Umständen zumutbare Sorgfalt beachtet hat (vgl. BFH-Urteile vom 9. August 2000 I R 33/99, BFH/NV 2001, 410; vom 4. März 1998 XI R 44/97, BFH/NV 1998, 1056, und vom 11. August 1993 II R 6/91, BFH/NV 1994, 440). Zur Gewährleistung eines effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG dürfen die Anforderungen an das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung von Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach den hierfür maßgeblichen Vorschriften nicht überspannt werden. Im Zweifel verdient diejenige Interpretation eines Gesetzes den Vorzug, die eine Entscheidung über die materielle Rechtslage ermöglicht und nicht erschwert (vgl. BVerfG-Beschluss vom 2. September 2002 1 BvR 476/01, BStBI II 2002, 835, m.w.N.).

- bb) Nach diesen Grundsätzen hat die Klägerin die Ausschlussfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG nicht ohne Verschulden versäumt. Selbst wenn man zugunsten der Klägerin davon ausgeht, sie habe im Sinne eines subjektiv entschuldbaren Rechtsirrtums über die Form der Fristwahrung angenommen, der am 29. Dezember 1998 eingereichte Mantelbogen nebst Anlage N sei für einen wirksamen Antrag auf Durchführung der Veranlagung ausreichend, fiel dieses Hindernis zur Fristwahrung spätestens mit Zugang des Ablehnungsbescheids vom 12. Februar 2001 weg. Denn die Klägerin konnte diesem Bescheid zweifelsfrei entnehmen, dass die von ihr bisher einge-

reichten Unterlagen für einen wirksamen Antrag auf Veranlagung nicht ausreichen.

Dasselbe gilt, wenn die Klägerin irrtümlich angenommen haben sollte, sie sei gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG von Amts wegen zur Einkommensteuer zu veranlagern. Denn aus dem Ablehnungsbescheid ergab sich, dass eine Einkommensteuerveranlagung nicht durchgeführt werde.

Die Klägerin hat innerhalb der hiernach mit Zugang des Ablehnungsbescheids beginnenden einmonatigen Antragsfrist des § 110 Abs. 2 AO 1977 die versäumte Rechtshandlung allerdings nicht, wie es gemäß § 110 Abs. 2 Satz 3 AO 1977 erforderlich gewesen wäre, nachgeholt. Eine Verlängerung der Antragsfrist des § 110 Abs. 2 AO 1977 ist nicht möglich (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 11. August 1983 II 350/82, EFG 1984, 156; Klein/Brockmeyer, AO, 9. Aufl., § 110 Rz. 44; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 110 AO Rz. 128).

- cc) Der Klägerin kann im Streitfall auch keine Wiedereinsetzung in die versäumte Antragsfrist des § 110 Abs. 2 AO 1977 gewährt werden. Zwar kommt auch bei einer schuldlosen Versäumung der Antragsfrist des § 110 Abs. 2 AO 1977 grundsätzlich die Gewährung von Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht (Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, § 110 Rz. 72; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 110 AO Rz. 128; zu § 56 FGO vgl. auch BFH-Beschluss vom 19. August 1992 V B 27/92, BFH/NV 1993, 480). Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für die Gewährung der Wiedereinsetzung in diese Frist jedoch ebenfalls nicht vor.

Die Klägerin konnte im Streitfall insbesondere nicht in einer ein Verschulden ausschließenden Weise darauf vertrauen, das FA werde trotz Versäumung der Antragsfrist eine Veranlagung durchführen. Die Klägerin mag zwar zunächst angenommen haben, das FA werde trotz Versäumung der Antragsfrist eine Veranlagung durchführen, wenn sie innerhalb der ihr mit den Schreiben vom 14. März 2001 und vom 4. April 2001 gesetzten Fristen eine wirksame Steuererklärung einreichen würde. Nachdem das FA in seinem Schreiben vom 4. April 2001 allerdings darauf hingewiesen hatte, über den Einspruch werde kurzfristig entschieden, falls "die zur Veranlagung notwendigen Unterlagen" bis zum 17. April 2001 "nicht lückenlos vorliegen" und das

FA mit der Einspruchsentscheidung vom 24. April 2001 den Einspruch als unbegründet zurückgewiesen hatte, ohne die mit Schreiben vom 12. April 2001 von der Klägerin angeblich übersandten Unterlagen zu erwähnen, musste die Klägerin davon ausgehen, dass die Unterlagen dem FA jedenfalls nicht zugegangen waren. Spätestens mit Zugang der Einspruchsentscheidung begann deshalb die Ein-Monats-Frist zur Stellung eines Wiedereinsetzungsantrags in die versäumte Antragsfrist des § 110 Abs. 2 AO 1977 und zur Nachholung der versäumten Handlung. Die Klägerin hat innerhalb dieser Frist die versäumte Handlung allerdings nicht nachgeholt. Sie hat innerhalb der Antragsfrist auch keine Tatsachen zur Begründung eines Wiedereinsetzungsgesuches vorgetragen. Wenn die Klägerin sinngemäß geltend machen wollte, das Schreiben vom 12. April 2001 sei bei der Postbeförderung verloren gegangen, hätte sie Tatsachen vortragen (und glaubhaft machen) müssen, aus denen sich die Aufgabe des Schriftstücks zur Post ergibt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 10. März 1994 IX R 43/90, BFH/NV 1994, 813, und vom 17. Februar 1987 IV R 115/86, BFH/NV 1988, 780). Hierzu fehlt aber jeglicher Vortrag. Darüber hinaus hat die Klägerin auch nicht dargelegt, dass sie sich in einer ein Verschulden ausschließenden Weise bemüht hätte, die für einen wirksamen Veranlagungsantrag noch fehlenden Unterlagen, die sich nach ihrem Vortrag bei der OFD X befunden haben sollen, rechtzeitig innerhalb der Antragsfrist des § 110 Abs. 2 AO 1977 zu beschaffen.

3. 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, die Klägerin für 1998 zur Einkommensteuer zu veranlagern. 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).
4. 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.

**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**

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 1998 maßgeblichen Fassung.

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 Rechtsspruch 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.