

# Urteil vom 09. Juni 2015, X R 40/14

## Altersvorsorgezulage: Versäumung der Frist für die Erteilung der Einwilligung von Beamten in die Übermittlung von Besoldungsdaten

BFH X. Senat

EStG § 10a Abs 1 S 1, EStG § 79 S 1, EStG § 79 S 2, EStG § 90, EStG § 91, AO § 110, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 07. Mai 2014, Az: 10 K 14205/12

## Leitsätze

1. NV: Beamte und die übrigen in § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 - 5 EStG genannten Personen haben nur dann Anspruch auf Altersvorsorgezulage, wenn sie innerhalb von zwei Jahren nach Ablauf des Beitragsjahres gegenüber der in § 81a EStG genannten zuständigen Stelle schriftlich in die Übermittlung bestimmter Daten einwilligen .
2. NV: Wird eine gesetzliche Frist um mehr als ein Jahr versäumt, kann Wiedereinsetzung nur noch in Fällen höherer Gewalt gewährt werden. Dabei ist unter höherer Gewalt ein Ereignis zu verstehen, das unter den gegebenen Umständen auch durch die größte nach den Umständen des gegebenen Falles vernünftigerweise von dem Betroffenen unter Anlegung subjektiver Maßstäbe --also unter Berücksichtigung seiner Lage, Erfahrung und Bildung-- zu erwartende und zumutbare Sorgfalt nicht abgewendet werden konnte .
3. NV: Erteilt ein Beamter die Einwilligung in die Datenübermittlung nicht innerhalb der gesetzlichen Zwei-Jahres-Frist und ist er daher nicht gemäß § 79 Satz 1 EStG unmittelbar altersvorsorgezulageberechtigt, ist er bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 79 Satz 2 EStG gleichwohl mittelbar zulageberechtigt .

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 8. Mai 2014 10 K 14205/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) schloss im Jahr 2002 mit einem Anbieter einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag, auf den er in den Folgejahren eigene Beiträge einzahlte. Im März 2004 wechselte der Kläger vom Angestellten- in ein Beamtenverhältnis; der Altersvorsorgevertrag blieb unverändert bestehen. Die bei Beamten gegenüber der Besoldungsstelle abzugebende Einwilligungserklärung (§ 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) betreffend die Übermittlung von Besoldungsdaten an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen --ZfA--) erteilte der Kläger zunächst nicht.
- 2 Am 7. März 2006 reichte der Kläger den Antrag auf Altersvorsorgezulage für das Beitragsjahr 2004 beim Anbieter ein. Da sich die Frage nach dem Bestehen eines Beamtenverhältnisses im Antragsvordruck auf das Vorjahr 2003 bezog, kreuzte der Kläger das entsprechende Feld nicht an. Er bevollmächtigte den Anbieter im Antragsformular zugleich, die Zulage auch für die Folgejahre in seinem Namen zu beantragen.
- 3 Der Anbieter beantragte die Zulage für die Streitjahre 2005 bis 2008 in dem auf das jeweilige Beitragsjahr folgenden Jahr mittels der vorgeschriebenen elektronischen Datensätze bei der ZfA. Dabei gab der Anbieter an, der

Kläger sei kein Beamter. Die ZfA zahlte die Zulagebeträge in Höhe von 76 € (2005), 114 € (2006 und 2007) bzw. 154 € (2008) jeweils noch im Jahr der Beantragung an den Anbieter aus, der sie dem Vertragskonto des Klägers gutschrieb.

- 4 Im Jahr 2010 und 2011 führte die ZfA die Überprüfung der Zulage (§ 91 Abs. 1 EStG) mittels eines Datenabgleichs durch. Da keine Einwilligung des Klägers in die Datenübermittlung vorlag, forderte sie die Zulagen vom Anbieter zurück, der wiederum das Vertragskonto des Klägers belastete. Der Anbieter teilte dies dem Kläger mit Schreiben vom 3. März 2011 mit. Mit einem am 29. April 2011 beim Anbieter eingegangenen Schreiben beantragte der Kläger für die Streitjahre die förmliche Festsetzung der Zulage nach § 90 Abs. 4 EStG. Am 11. Mai 2011 gab er die Einwilligungserklärung gegenüber der für ihn zuständigen Besoldungsstelle ab. Mit Schreiben vom 9. September 2011 erklärte er gegenüber der ZfA, er sei sich jahrelang sicher gewesen, alles getan zu haben, was zur Erlangung der Zulage erforderlich sei. In diesem Eindruck sei er durch die umstandslose Gewährung der Zulagen bestärkt worden. Dass die Rückforderung erst zu einem Zeitpunkt vorgenommen werde, in dem es für die Nachholung der Einwilligung zu spät sei, widerspreche rechtsstaatlichen Grundsätzen. Ein Gesetz, das dies zulasse, wäre verfassungswidrig.
- 5 Mit Bescheiden vom 21. September 2011 (für die Jahre 2005 bis 2007) und vom 6. Oktober 2011 (für 2008) lehnte die ZfA die Festsetzung von Altersvorsorgezulage ab. Der Kläger habe die Einwilligung erst nach Ablauf der gesetzlichen Zwei-Jahres-Frist erteilt; Wiedereinsetzung in den vorigen Stand könne nicht gewährt werden. Am 6. Oktober 2011 stellte der Kläger einen Wiedereinsetzungsantrag. Zu dessen Begründung führte er aus, der Anbieter habe ihm mitgeteilt, die Zulagen würden erst nach Prüfung durch die ZfA ausgezahlt. Er sei weder auf die für die Einwilligung geltende Zwei-Jahres-Frist noch darauf hingewiesen worden, dass die ZfA die Auszahlung tatsächlich zunächst ungeprüft vornehme.
- 6 Im anschließenden Einspruchsverfahren erklärte der Kläger, er habe seinem Anbieter am 29. November 2005 den Wechsel in das Beamtenverhältnis mitgeteilt, sei aber nie auf das Einwilligungserfordernis hingewiesen worden. Als er erstmals im Jahr 2009 für das Beitragsjahr 2008 wieder einen Zulageantrag ausgefüllt habe, habe er dort zwar seine Beamteneigenschaft angegeben, aber darauf vertraut, dass er die im Antragsvordruck erwähnte Einwilligungserklärung im Zweifel bereits abgegeben habe, da ihm die Zulage in allen Vorjahren gewährt worden sei. Dass die Zulagegewährungen kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gestanden hätten, sei aus den ihm zugegangenen Schreiben des Anbieters nicht erkennbar gewesen. Obwohl die ZfA die Zulage bereits im Jahr 2010 zurückgefordert habe, habe der Anbieter ihm dies erst im Jahr 2011 mitgeteilt.
- 7 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte aus, Ursache der umgehenden Auszahlung der Zulage sei die --objektiv unzutreffende-- Angabe des Anbieters in den Zulageanträgen gewesen, der Kläger sei kein Beamter. Die ZfA sei nicht zu einer sofortigen Prüfung der Angaben des Anbieters verpflichtet gewesen. Vielmehr hätte der Kläger sich über die Anspruchsvoraussetzungen informieren müssen. Spätestens mit dem Hinweis im Zulageantrag für 2004 sei der Mutmaßung des Klägers, er könne die Einwilligung schon im Versicherungsantrag erteilt haben, der Boden entzogen worden. Erst recht sei im Antragsformular für 2008, das der Kläger wieder persönlich ausgefüllt habe, ein deutlicher Hinweis auf das Einwilligungserfordernis enthalten gewesen.
- 8 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand könne nicht gewährt werden. Für die Jahre 2005 bis 2007 scheitere dies schon daran, dass die Jahresfrist des § 110 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) abgelaufen sei. Ein Fall höherer Gewalt sei nicht gegeben. Für 2008 habe der Kläger schuldhaft gehandelt. Er habe lediglich vorgetragen, das Einwilligungserfordernis nicht gekannt zu haben. Irrtümer über materielles Recht könnten aber nicht zur Gewährung von Wiedereinsetzung führen.
- 9 Mit seiner Revision begehrt der Kläger die Gewährung von Vertrauensschutz. Die getroffene Entscheidung sei lebensfremd und bürgerfern; sie missachte den Verbraucherschutz. Die Anforderungen an den Bürger dürften nicht überspannt werden; die ZfA sei verpflichtet, den Bürger --insbesondere über das Erfordernis der rechtzeitigen Vorlage einer Einwilligungserklärung-- zu informieren. Eine solche Information könne nicht formularmäßig erteilt werden.
- 10 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 20. Juni 2012 und die Ablehnungsbescheide vom 21. September 2011 und 6. Oktober 2011 aufzuheben und die ZfA zu verpflichten, zu seinen Gunsten Altersvorsorgezulage für das Jahr 2005 in Höhe von 76 €, für die Jahre 2006 und 2007 in Höhe von jeweils 114 € und für das Jahr 2008 in Höhe von 154 € festzusetzen.

- 11** Die ZfA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 12** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13** Das FG hat zwar zu Recht eine unmittelbare Zulageberechtigung des Klägers verneint, weil er die Frist für die Erteilung der Einwilligung versäumt hat (dazu unten 1.). In Betracht kommt aber eine mittelbare Zulageberechtigung, so dass die Sache zur Nachholung entsprechender Feststellungen an das FG zurückgeht (unten 2.).
- 14** 1. Der Kläger ist nicht unmittelbar zulageberechtigt.
- 15** a) Gemäß § 79 Satz 1 EStG haben nach § 10a Abs. 1 EStG begünstigte unbeschränkt steuerpflichtige Personen Anspruch auf eine Altersvorsorgezulage. Nach § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 Nr. 1 EStG sind u.a. Empfänger von Besoldung nach dem Bundesbesoldungsgesetz oder --seit 30. September 2006-- einem Landesbesoldungsgesetz begünstigt, was in den Streitjahren auf den Kläger zutraf. Die Begünstigung von Besoldungsempfängern setzt allerdings nach dem Wortlaut des § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zusätzlich voraus, dass "sie spätestens bis zum Ablauf des zweiten Kalenderjahres, das auf das Beitragsjahr (§ 88) folgt, gegenüber der zuständigen Stelle (§ 81a) schriftlich eingewilligt haben, dass diese der zentralen Stelle (§ 81) jährlich mitteilt, dass der Steuerpflichtige zum begünstigten Personenkreis gehört, dass die zuständige Stelle der zentralen Stelle die für die Ermittlung des Mindesteigenbeitrags (§ 86) und die Gewährung der Kinderzulage (§ 85) erforderlichen Daten übermittelt und die zentrale Stelle diese Daten für das Zulageverfahren verwenden darf". Die zuständige Stelle, gegenüber der die Einwilligung abzugeben ist, ist im Fall des Klägers die die Besoldung anordnende Stelle (§ 81a Satz 1 Nr. 1 EStG).
- 16** Nach dieser Regelungslage hätte der Kläger die Einwilligung für die Beitragsjahre 2005 bis 2008 jeweils bis zum Ende des übernächsten Kalenderjahres --für 2008 also bis zum 31. Dezember 2010-- schriftlich gegenüber seiner Besoldungsstelle erklären müssen. Tatsächlich hat er diese Erklärung erst am 11. Mai 2011 abgegeben. Die gesetzliche Zwei-Jahres-Frist ist damit --was zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig ist-- für alle Streitjahre versäumt.
- 17** b) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) kann dem Kläger im Streitfall nicht gewährt werden.
- 18** aa) War jemand ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm auf Antrag --ggf. auch von Amts wegen, wie aus § 110 Abs. 2 Satz 4 AO folgt-- Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (§ 110 Abs. 1 Satz 1 AO). Der Antrag ist innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen. Innerhalb der Antragsfrist ist die versäumte Handlung nachzuholen (§ 110 Abs. 2 Sätze 1 bis 3 AO). Nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Frist kann die Wiedereinsetzung nicht mehr beantragt oder die versäumte Handlung nicht mehr nachgeholt werden, außer wenn dies vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war (§ 110 Abs. 3 AO).
- 19** bb) Für die Beitragsjahre 2005 bis 2007 scheidet die Gewährung von Wiedereinsetzung bereits an der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO.
- 20** (1) Vorliegend endete die Einwilligungsfrist für das Beitragsjahr 2007 am 31. Dezember 2009, die Jahresfrist am 31. Dezember 2010. Die Fristen für die Beitragsjahre 2005 und 2006 endeten dementsprechend früher. Der Kläger hat aber erst im Jahr 2011 die versäumte Rechtshandlung nachgeholt und den Wiedereinsetzungsantrag gestellt.
- 21** (2) Eine Ausnahme von der Jahresfrist gilt nur, wenn deren Wahrung infolge höherer Gewalt unmöglich war. Auch diese Voraussetzung ist im Streitfall aber nicht erfüllt.
- 22** Der Begriff der "höheren Gewalt" ist enger als der Begriff "ohne Verschulden"; er entspricht nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) im Wesentlichen dem der "unabwendbaren Zufälle" in der bis zum 30. Juni 1977 geltenden Fassung des § 233 der Zivilprozessordnung. Unter höherer Gewalt ist danach ein

Ereignis zu verstehen, das unter den gegebenen Umständen auch durch die größte nach den Umständen des gegebenen Falles vernünftigerweise von dem Betroffenen unter Anlegung subjektiver Maßstäbe --also unter Berücksichtigung seiner Lage, Erfahrung und Bildung-- zu erwartende und zumutbare Sorgfalt nicht abgewendet werden konnte (BVerfG-Beschluss vom 16. Oktober 2007 2 BvR 51/05, BVerfGK 12, 303, unter III., mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

- 23** Bei Anwendung dieses strengen Maßstabs war der Kläger nicht durch höhere Gewalt an der Wahrung der Jahresfrist für die Stellung eines Wiedereinsatzantrags gehindert. In dem amtlichen Formular des von ihm im Jahr 2006 ausgefüllten Zulageantrags für 2004 war sowohl im Antragsvordruck als auch in den dazugehörigen amtlichen Erläuterungen (jeweils bekanntgegeben mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 27. Oktober 2004, BStBl I 2004, 951) auf eine von Beamten zu erteilende Einverständnis- bzw. Einwilligungserklärung hingewiesen. Zwar war die Formulierung dieser Hinweise noch nicht ebenso deutlich wie in den amtlichen Vordrucken für die Folgejahre (dazu noch unten cc). Auch brauchte der Kläger im Zulageantrag für 2004 die für Beamten geltenden Rubriken nicht anzukreuzen, weil die dort einzutragenden Angaben sich auf das Jahr 2003 bezogen, in dem er noch kein Beamter war. Gleichwohl wusste er beim Ausfüllen dieses Vordrucks im Jahr 2006 bereits, dass er im März 2004 zum Beamten ernannt worden war, und konnte dem Vordruck entnehmen, dass für Beamte Sonderregeln hinsichtlich der Altersvorsorgezulage galten. Auch wenn die Hinweise im Antragsvordruck 2004 möglicherweise nicht so eindeutig waren, dass sie schon für sich genommen die volle Kenntnis von der geltenden Rechtslage bewirkten, so ging von ihnen doch eine hinreichende Anstoßfunktion aus, die jedenfalls bei Beachtung der größten dem Kläger zumutbaren Sorgfalt dazu hätte führen müssen, dass er sich hinsichtlich des Zulageanspruchs für die Folgejahre zumindest nach dem Inhalt der für Beamten geltenden Sonderregelungen hätte erkundigen müssen.
- 24** cc) Hinsichtlich des Beitragsjahres 2008 hat das FG die Gewährung von Wiedereinsetzung schon deshalb verneint, weil es das Einwilligungserfordernis als materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal angesehen hat und Irrtümer über materielles Recht grundsätzlich die Wiedereinsetzung ausschließen. Dies erweist sich insofern als rechtsfehlerhaft, als es sich bei dem Einwilligungserfordernis lediglich um ein verfahrensrechtliches Merkmal handelt (Senatsurteil vom 22. Oktober 2014 X R 18/14, BFHE 247, 312, BStBl II 2015, 371, Rz 73 ff.), und Irrtümer über Verfahrensrecht --insbesondere über die Existenz einer gesetzlichen Frist--, sofern sie ohne Verschulden des Antragstellers bestanden, einer Wiedereinsetzung nicht entgegen stehen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH--vom 22. Mai 2006 VI R 51/04, BFHE 214, 145, BStBl II 2006, 833).
- 25** Gleichwohl ist die Entscheidung des FG im Ergebnis zutreffend, da der Kläger an der Einhaltung der zweijährigen für die Erteilung der Einwilligung geltenden gesetzlichen Frist nicht "ohne Verschulden" gehindert war. Der Kläger hat erklärt, im Jahr 2009 den Zulageantrag für 2008 --erstmalig seit dem Dauerzulageantrag für 2004, der auch für die Folgejahre wirkte-- persönlich ausgefüllt zu haben. In diesem Vordruckmuster (bekanntgegeben mit Schreiben des BMF vom 7. Januar 2009, BStBl I 2009, 19) heißt es im Abschnitt E für Beamte aber ausdrücklich: "in diesem Fall müssen Sie ihrem Dienstherrn oder der die Versorgung anordnenden Stelle eine **Einwilligungserklärung** zur Übermittlung der maßgeblichen Einkommensdaten an die ZfA erteilt haben". In den amtlichen Erläuterungen zum Antragsvordruck heißt es unter 2.: "Zu den unmittelbar Zulageberechtigten gehören auch ... Beamte, ... wenn sie eine **Einwilligung fristgemäß** gegenüber der zuständigen Stelle (z.B. Dienstherrn, die Versorgung anordnende Stelle) abgegeben haben" (Fettdruck bereits im Originalvordruck enthalten).
- 26** Damit ist der Kläger in dem von ihm persönlich ausgefüllten amtlichen Vordruck mit hinreichender Deutlichkeit (sogar unter optischer Hervorhebung durch Fettdruck) sowohl auf das Erfordernis der Abgabe einer Einwilligungserklärung als auch auf deren Fristgebundenheit hingewiesen worden. Wenn er diese deutlichen Hinweise nicht zum Anlass zum Handeln --zumindest zum Anlass für nähere Erkundigungen beim Dienstherrn, dem Anbieter oder der ZfA-- nimmt, sondern --so sein Vorbringen-- darauf vertraut, die Einwilligungserklärung "im Zweifel" bereits abgegeben zu haben, gereicht ihm dies zum Verschulden.
- 27** Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass die ZfA die Zulagen für die Vorjahre auf die vom Anbieter gestellten Anträge hin zunächst gewährt hatte. Diese Gewährung stand kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 12 Abs. 1 Satz 2 der Altersvorsorge-Durchführungsverordnung); sie beruhte nur auf den von der ZfA erhobenen oder den ihr übermittelten Daten (§ 90 Abs. 1 Satz 1 EStG). Sind die vom Anbieter übermittelten und von der ZfA in rechtlich nicht zu beanstandender Weise der Zulagegewährung zugrunde gelegten Daten --wie hier-- fehlerhaft, führt dies auf der ersten Stufe des Zulageverfahrens zu fehlerhaften Entscheidungen, die erst auf der zweiten Stufe --im späteren Überprüfungsverfahren (§ 91 EStG)-- erkannt werden. Ein Vorbehalt der Nachprüfung verhindert nach ständiger Rechtsprechung des BFH grundsätzlich das Entstehen schutzwürdigen Vertrauens (vgl. Senatsurteil vom

18. August 2009 X R 8/09, BFH/NV 2010, 161; BFH-Beschluss vom 13. Dezember 2011 VIII B 136/11, BFH/NV 2012, 550, m.w.N.). Eine solche materiell-rechtlich ungeprüfte und verfahrensrechtlich kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Zulagegewährung kann deshalb den Zulageberechtigten nicht von der erforderlichen Prüfung entbinden, ob er eine Erklärung, auf die im Antragsvordruck ausdrücklich hingewiesen wird, tatsächlich abgegeben hat.

- 28** dd) Im Übrigen kann Wiedereinsetzung schon deshalb nicht gewährt werden, weil der Kläger nicht innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses Tatsachen zur Begründung seines Wiedereinsetzungsantrags vorgetragen hat. Die ständige und vom BVerfG gebilligte höchstrichterliche Rechtsprechung verlangt eine solche fristgerechte Begründung, sofern Wiedereinsetzung --wofür hier allerdings nichts spricht-- nicht bereits von Amts wegen zu gewähren ist (vgl. zu § 110 AO BFH-Beschluss vom 6. Dezember 2011 XI B 3/11, BFH/NV 2012, 707, unter II.2.c, mit zahlreichen Nachweisen auch auf die Rechtsprechung der anderen obersten Bundesgerichte und des BVerfG; Senatsurteil in BFHE 247, 312, BStBl II 2015, 371, Rz 34; zur insoweit identischen Rechtslage bei § 56 FGO BFH-Beschlüsse vom 17. August 2010 X B 190/09, BFH/NV 2010, 2285, und vom 2. Dezember 2014 III B 36/14, BFH/NV 2015, 505, Rz 13).
- 29** Vorliegend hat der Kläger spätestens bei Nachholung seiner Einwilligungserklärung (11. Mai 2011) von diesem gesetzlichen Erfordernis gewusst, so dass das Hindernis weggefallen war. Einwendungen hat er jedoch erstmals mit Schreiben vom 9. September 2011 --lange nach Ablauf der Monatsfrist-- vorgebracht, ohne dass der Senat entscheiden müsste, ob sich aus diesen Einwendungen überhaupt tragfähige Wiedereinsetzungsgründe ergeben könnten.
- 30** c) Der Senat hat bereits in seinem Urteil in BFHE 247, 312, BStBl II 2015, 371 (Rz 37 ff.), auf das zur Vermeidung von Wiederholungen insoweit Bezug genommen wird, ausführlich begründet, dass die auch im vorliegenden Fall maßgebenden Normen verfassungsgemäß sind. Aus den vom Kläger in seiner Revisionsbegründung angeführten Stichworten "Lebensnähe", "Bürgerferne" und "Verbraucherschutz" ergeben sich keine verfassungsrechtlich erheblichen Gesichtspunkte, die der Senat nicht bereits in der angeführten Entscheidung geprüft hat.
- 31** 2. In Betracht kommt allerdings eine mittelbare Zulageberechtigung des Klägers nach § 79 Satz 2 EStG.
- 32** a) § 79 EStG in der für die Streitjahre 2005 bis 2008 maßgebenden Fassung lautet: "Nach § 10a Abs. 1 begünstigte unbeschränkt steuerpflichtige Personen haben Anspruch auf eine Altersvorsorgezulage (Zulage). Liegen bei Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vor und ist nur ein Ehegatte nach Satz 1 begünstigt, so ist auch der andere Ehegatte zulageberechtigt, wenn ein auf seinen Namen lautender Altersvorsorgevertrag besteht."
- 33** Nach dem Wortlaut dieser Norm wäre der Kläger mittelbar zulageberechtigt, wenn --was bisher allerdings nicht festgestellt ist-- seine Ehefrau nach § 79 Satz 1 EStG unmittelbar zulageberechtigt wäre und die Eheleute die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG erfüllen würden. Entscheidend für die mittelbare Zulageberechtigung ist, dass der Kläger nicht selbst nach § 10a Abs. 1 EStG begünstigt ist. Die Erfüllung des Tatbestands der zuletzt genannten Norm scheidet in Bezug auf den Kläger für die Streitjahre 2005 bis 2008 aber gerade am Fehlen einer fristgerechten Einwilligungserklärung (s. oben unter 1.). Zur näheren rechtlichen Begründung verweist der Senat auf sein Urteil vom 25. März 2015 X R 20/14 ([www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de); BFHE 249, 475).
- 34** b) Die mittelbare Zulageberechtigung des Klägers ist danach im Ergebnis davon abhängig, ob seine Ehefrau in den Streitjahren nach § 10a Abs. 1 EStG begünstigt war und die Eheleute die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG erfüllten. Zur Nachholung der entsprechenden Feststellungen geht die Sache an das FG zurück.
- 35** 3. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).
- 36** Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)