

Urteil vom 09. Juni 2015, X R 38/14

Altersvorsorgezulage: Versäumung der Frist für die Erteilung der Einwilligung von Beamten in die Übermittlung von Besoldungsdaten - Begründung eines Antrags auf Wiedereinsetzung

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

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 07. Mai 2014, Az: 10 K 14088/12

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: 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 der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 8. Mai 2014 10 K 14088/12 aufgehoben, soweit es die Beitragsjahre 2005 bis 2007 betrifft.

Insoweit wird die Sache an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war in den Streitjahren 2005 bis 2007 Beamtin eines Bundeslandes. Sie schloss mit einem Anbieter einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag, auf den sie in den Streitjahren eigene Beiträge einzahlte.
- 2 Der Anbieter stellte für die Klägerin jeweils in dem auf das Beitragsjahr folgenden Jahr einen Zulageantrag. Darin wies er nicht auf den Beamtenstatus der Klägerin hin. Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen --ZfA--) zahlte die Zulagen (Grundzulage und drei Kinderzulagen) für die Streitjahre aufgrund der übermittelten Daten noch im Jahr der jeweiligen Antragstellung an den Anbieter aus, der sie dem Konto der Klägerin gutschrieb (für 2005 insgesamt 352 €; für 2006 und 2007 jeweils 528 €).
- 3 Eine Erklärung über die bei Beamten gegenüber der Besoldungsstelle zu erteilende Einwilligung in die Übermittlung von Besoldungsdaten an die ZfA (§ 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) gab die Klägerin zunächst nicht ab.
- 4 Im März 2010 führte die ZfA die Überprüfung der Zulage (§ 91 Abs. 1 EStG) für die Streitjahre mittels eines Datenabgleichs durch. Da keine Einwilligung der Klägerin in die Datenübermittlung vorlag, forderte die ZfA die Zulagen vom Anbieter zurück, der wiederum das Vertragskonto der Klägerin belastete. Am 25. November 2010 beantragte die Klägerin über ihren Anbieter die förmliche Festsetzung von Altersvorsorgezulage für die Streitjahre. Dabei erklärte sie, die Einwilligungserklärung fristgerecht abgegeben zu haben. Am 17. Dezember 2010 reichte sie die Einwilligung bei der für sie zuständigen Besoldungsstelle ein.

- 5 Auf den Hinweis der ZfA, dass die Klägerin Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vortragen könne, erklärte diese, es sei ihr unerklärlich, weshalb keine Einwilligungserklärung vorliege. Sie sei sicher, eine solche Erklärung abgegeben zu haben. Es verstoße gegen Treu und Glauben, wenn die ZfA erst nach Ablauf der Frist für die Erteilung der Einwilligung auf das Fehlen dieser Erklärung hinweise.
- 6 Die ZfA lehnte die Anträge mit Bescheid vom 24. August 2011 ab. Die Klägerin habe die Einwilligung nicht innerhalb der gesetzlichen Frist von zwei Jahren nach Ablauf des Beitragsjahres erteilt. Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand habe sie nicht vorgetragen.
- 7 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte aus, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand könne nicht gewährt werden. Die Klägerin habe insoweit nur darauf hingewiesen, die Einwilligungserklärung fristgerecht abgegeben zu haben. Nähere Angaben zu den Umständen, unter denen diese Erklärung erteilt worden sein soll, habe sie aber nicht gemacht. Sie hätte zur Substantiierung eines Wiedereinsetzungsantrags zumindest die Umstände der Übermittlung der Erklärung näher darlegen müssen.
- 8 Mit ihrer Revision wiederholt die Klägerin ihre Behauptung, sie habe fristgerecht eine Einwilligungserklärung gegenüber der Besoldungsstelle abgegeben. In rechtlicher Hinsicht vertritt sie die Auffassung, nicht sie, sondern allein der Anbieter sei zur Erteilung der Einwilligungserklärung verpflichtet. Daher sei das Fehlen einer solchen Erklärung nur im Verhältnis zwischen dem Anbieter und der ZfA von Bedeutung, nicht aber im Verhältnis zwischen ihr und der ZfA.
- 9 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es die Jahre 2005 bis 2007 betrifft, und die ZfA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 24. August 2011 und der Einspruchsentscheidung vom 6. März 2012 zu verpflichten, Altersvorsorgezulage in Höhe von 352 € für 2005 und von 528 € für 2006 und 2007 zu gewähren.
- 10 Die ZfA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 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--).
- 12 Das FG hat zwar zu Recht eine unmittelbare Zulageberechtigung der Klägerin verneint, weil sie die Frist für die Erteilung der Einwilligung versäumt hat (dazu unten 1.). Nach der neueren Rechtsprechung des Senats ist in derartigen Fällen aber zu prüfen, ob die Klägerin über ihren Ehegatten mittelbar zulageberechtigt ist (unten 2.) Zur Nachholung entsprechender Feststellungen geht die Sache an das FG zurück.
- 13 1. Die Klägerin ist nicht unmittelbar zulageberechtigt.
- 14 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 bzw. --seit dem 30. September 2006-- einem Landesbesoldungsgesetz begünstigt, was in den Streitjahren auf die Klägerin als Landesbeamtin 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 der Klägerin die die Besoldung anordnende Stelle (§ 81a Satz 1 Nr. 1 EStG).
- 15 b) Nach dieser Regelungslage hätte die Klägerin die Einwilligung für die Beitragsjahre 2005 bis 2007 jeweils bis zum Ende des übernächsten Kalenderjahres --für 2007 also bis zum 31. Dezember 2009-- schriftlich gegenüber der Besoldungsstelle erklären müssen.

- 16** Tatsächlich hat sie diese Erklärung nach den Feststellungen des FG, die nicht mit Verfahrensrügen angegriffen worden sind und den erkennenden Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO binden, erst am 17. Dezember 2010 abgegeben. Dass die Klägerin im Revisionsverfahren weiter an ihrer --zu keinem Zeitpunkt näher substantiierten-- Behauptung festhält, sie habe die Erklärung schon zu einem früheren Zeitpunkt abgegeben, ist revisionsrechtlich angesichts der gegenteiligen Feststellungen des FG unbeachtlich. Die gesetzliche Zwei-Jahres-Frist ist damit für alle Streitjahre versäumt.
- 17** c) Die Einwendungen, die die Klägerin gegen das vorstehend unter a dargestellte --auch vom FG zugrunde gelegte-- Normverständnis vorbringt, greifen nicht durch.
- 18** Das Einwilligungserfordernis und die hierfür im Gesetz festgelegte Zwei-Jahres-Frist ergeben sich aus § 10a Abs. 1 EStG. Adressaten dieser Norm sind unzweifelhaft die Zulageberechtigten. Daher kann der Senat der Auffassung der Klägerin, die Einwilligungserklärung habe nur im Verhältnis zwischen dem Anbieter und der ZfA Bedeutung, nicht folgen.
- 19** Im Übrigen hat der Senat in seinem Urteil vom 22. Oktober 2014 X R 18/14 (BFHE 247, 312, BStBl II 2015, 371, Rz 37 ff.), auf das zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen wird, ausführlich begründet, dass die auch im vorliegenden Fall maßgebenden Normen verfassungsgemäß sind.
- 20** d) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 der Abgabenordnung --AO--) kann der Klägerin im Streitfall nicht gewährt werden.
- 21** 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).
- 22** bb) Für die Beitragsjahre 2005 und 2006 scheidet die Gewährung von Wiedereinsetzung bereits an der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO.
- 23** (1) Vorliegend endete die Einwilligungsfrist für das Beitragsjahr 2006 am 31. Dezember 2008 und die für die Wiedereinsetzung geltende Jahresfrist am 31. Dezember 2009. Die Fristen für das Beitragsjahr 2005 endeten entsprechend jeweils ein Jahr früher. Die Klägerin hat aber erst im Jahr 2010 die versäumte Rechtshandlung nachgeholt.
- 24** (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.
- 25** 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 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).
- 26** Bei Anwendung dieses strengen Maßstabs war die Klägerin nicht durch höhere Gewalt an der Wahrung der Jahresfrist für die Stellung eines Wiedereinsetzungsantrags gehindert. Sie hat schon keine substantiierten Angaben dazu gemacht, worauf die unterbliebene Mitteilung ihres Beamtenstatus in den Zulageanträgen beruhte. Insbesondere hat sie keinen Schriftverkehr zwischen ihr und dem Anbieter vorgelegt.
- 27** cc) Hinsichtlich des Beitragsjahres 2007 hat das FG die Gewährung von Wiedereinsetzung zu Recht deshalb verneint, weil die bloße Behauptung der Klägerin, die Einwilligungserklärung rechtzeitig abgegeben zu haben, nicht den Anforderungen genügt, die an einen Wiedereinsetzungsantrag zu stellen sind.
- 28** Wer die Gewährung von Wiedereinsetzung wegen des Nichteingangs eines angeblich rechtzeitig abgesandten

fristgebundenen Schriftsatzes begehrt, muss genau darlegen, welche Person zu welcher Zeit (Tag, Uhrzeit) in welcher Weise (Einwurf in einen bestimmten Briefkasten oder Abgabe bei einer bestimmten Postfiliale) den Brief, in dem sich das fristgebundene Schreiben befunden haben soll, zur Post gegeben hat (Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 15. Mai 2003 VII B 246/02, BFH/NV 2003, 1206). An derartigen Angaben fehlt es vorliegend gänzlich.

- 29** 2. In Betracht kommt allerdings eine mittelbare Zulageberechtigung der Klägerin nach § 79 Satz 2 EStG.
- 30** a) § 79 EStG in der für die Streitjahre 2005 bis 2007 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."
- 31** Nach dem Wortlaut dieser Norm wäre die Klägerin mittelbar zulageberechtigt, wenn --was bisher allerdings nicht festgestellt ist-- der Ehemann der Klägerin 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 die Klägerin nicht selbst nach § 10a Abs. 1 EStG begünstigt ist. Die Erfüllung des Tatbestands der zuletzt genannten Norm scheidet in Bezug auf die Klägerin für die Streitjahre aber gerade am Fehlen einer fristgerechten Einwilligungserklärung (siehe oben 1.). Zur näheren rechtlichen Begründung verweist der Senat auf sein Urteil vom 25. März 2015 X R 20/14 (www.bundesfinanzhof.de; BFHE 249, 475).
- 32** b) Die mittelbare Zulageberechtigung der Klägerin ist danach im Ergebnis davon abhängig, ob der Ehemann der Klägerin 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.
- 33** Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de