

Urteil vom 22. Oktober 2014, X R 18/14

Altersvorsorgezulage: Frist für die Erteilung des Einverständnisses bzw. der Einwilligung von Beamten in die Übermittlung von Besoldungsdaten

BFH X. Senat

EStG § 10a Abs 1 S 1 Halbs 2, EStG § 79 S 1, EStG § 89, EStG § 90, EStG § 91, AltvDV § 12 Abs 1 S 2, GG Art 3 Abs 1, GG Art 19 Abs 4, GG Art 20 Abs 3, AO § 110, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006, EStG § 10a Abs 1a S 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 08. Januar 2014, Az: 10 K 14031/12

Leitsätze

1. § 10a Abs. 1a Satz 2 EStG in der in den Jahren 2002 bis 2004 geltenden Fassung ist dahingehend auszulegen, dass das Einverständnis mit der Übermittlung von Besoldungsdaten an die zentrale Stelle bis zur Bestandskraft der Entscheidung über die Festsetzung der Altersvorsorgezulage erteilt werden konnte.
2. Die gesetzliche Differenzierung zwischen Beamten und Rentenversicherungspflichtigen dahingehend, dass nur bei Beamten der Anspruch auf Altersvorsorgezulage zusätzlich von einer gegenüber dem Dienstherrn schriftlich zu erteilenden Einwilligung in die Übermittlung von Besoldungsdaten abhängig ist, ist verfassungsgemäß. Das betrifft auch die ab 2005 geltende Obliegenheit, die Einwilligung innerhalb von zwei Jahren nach Ablauf des Beitragsjahres zu erteilen.
3. Das dreistufige gesetzliche Verfahren zur Ermittlung, Überprüfung und Festsetzung der Altersvorsorgezulage verletzt auch im Hinblick darauf, dass es für einen mehrjährigen Zeitraum nicht zum Eintritt der materiellen Bestandskraft kommt, nicht die Grundsätze des Vertrauensschutzes und des Anspruchs auf effektiven Rechtsschutz.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war in den Streitjahren 2004 bis 2006 Beamtin eines Bundeslandes. Aufgrund ihres Antrags vom 8. August 2002 schloss sie mit einem Anbieter einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag, auf den sie in den Streitjahren eigene Beiträge einzahlte.
- 2 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) --der Zulageantrag selbst ist in den Akten nicht enthalten-- reichte die Klägerin beim Anbieter einen "(Dauer-)Zulageantrag" ein. Darin erklärte sie, Beamtin zu sein. Die bei Beamten gegenüber der Besoldungsstelle abzugebende Einverständniserklärung (§ 10a Abs. 1a Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr 2004 maßgebenden Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002, BGBl I 2002, 4210) --EStG 2002-- bzw. Einwilligungserklärung (§ 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG in der für die Streitjahre 2005 und 2006 geltenden Fassung) --EStG 2005-- betreffend die Übermittlung von Besoldungsdaten an die Beklagte und Revisionsbeklagte (Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen --ZfA--) erteilte die Klägerin zunächst nicht.
- 3 Der Anbieter beantragte bei der ZfA in dem auf das jeweilige Beitragsjahr folgenden Jahr für die Klägerin die Gewährung von Altersvorsorgezulage mittels der vorgeschriebenen elektronischen Datensätze. In diesen Datensätzen gab er jedoch --objektiv unzutreffend-- an, die Klägerin sei keine Beamtin. Die ZfA zahlte die Zulagebeträge in Höhe von 260 € (2004 und 2005) bzw. 390 € (2006) jeweils noch im Jahr der Beantragung an den Anbieter aus, der sie dem Vertragskonto der Klägerin gutschrieb.
- 4 Im Jahr 2009 führte die ZfA die Überprüfung der Zulage (§ 91 Abs. 1 EStG 2002) mittels eines Datenabgleichs durch. Der Rentenversicherungsträger verneinte in Bezug auf die Klägerin das Bestehen einer Versicherungspflicht. Die ZfA teilte der Klägerin mit Schreiben vom 11. September 2009 mit, sie gehöre nicht zum förderberechtigten

Personenkreis. Die Zulage müsse zurückgefordert werden, wenn innerhalb der nächsten sechs Monate keine Versicherungspflicht bestätigt werde.

- 5 Daraufhin erklärte der Ehemann (E) der Klägerin am 22. September 2009 telefonisch gegenüber der ZfA, die Klägerin sei Beamtin. Die ZfA wies E in diesem Gespräch auf das Erfordernis einer Einwilligungserklärung gegenüber der Besoldungsstelle hin. Diese Erklärung reichte die Klägerin am 13. Oktober 2009 bei ihrer Besoldungsstelle ein.
- 6 Nachdem die ZfA die Zulage vom Anbieter zurückgefordert und dieser das Vertragskonto der Klägerin belastet hatte, bat die Klägerin die ZfA mit einem dort am 27. Januar 2010 eingegangenen Schreiben um Erläuterung der Gründe für die Rückforderung. Mit Schreiben vom 29. Januar 2010 gab die ZfA der Klägerin Hinweise zur Rechtslage unter Nennung der Rechtsgrundlagen und der zweijährigen Dauer der Frist zur Abgabe der Einwilligungserklärung.
- 7 Mit einem am 2. März 2010 beim Anbieter eingegangenen Schreiben beantragte die Klägerin für die Streitjahre die förmliche Festsetzung der Zulage nach § 90 Abs. 4 EStG in der insoweit bis heute unverändert fortgeltenden Fassung (EStG). Zur Begründung führte sie aus, sie sei vom Anbieter erst am 6. Oktober 2009 über die Notwendigkeit der Abgabe einer Einverständniserklärung gegenüber der Besoldungsstelle informiert worden. Der Anbieter leitete den Antrag an die ZfA weiter, wo er am 15. März 2010 einging.
- 8 Die ZfA bat die Klägerin am 5. Oktober 2010 um ausführliche Darlegung der Gründe für die verspätete Abgabe der Einverständnis- bzw. Einwilligungserklärung. In diesem Schreiben hieß es ferner, der Klägerin sei von ihrem Dienstherrn mit der Gehaltsabrechnung für Dezember 2002 sowohl ein Informationsblatt zu der Einverständniserklärung als auch ein entsprechender Vordruck zur Erteilung dieser Erklärung übersandt worden. Zu der Frage, ob diese Behauptung zutrifft, hat das FG keine Feststellungen getroffen.
- 9 Die Klägerin erklärte hierauf erneut, vom Anbieter "nicht rechtzeitig und in vollem Umfang" über die Notwendigkeit einer Einwilligungserklärung informiert worden zu sein.
- 10 Mit Bescheiden vom 14. Februar 2011 lehnte die ZfA die Festsetzung von Altersvorsorgezulage für die Streitjahre ab. Mangels rechtzeitiger Erteilung einer schriftlichen Einverständnis- bzw. Einwilligungserklärung gehöre die Klägerin nicht zu dem nach § 10a EStG 2002/2005 begünstigten Personenkreis.
- 11 Während des anschließenden Einspruchsverfahrens richtete der Anbieter am 3. August 2011 ein Schreiben an die Klägerin, in dem er erklärte, diese unter Punkt E. des Zulageantrags darauf hingewiesen zu haben, dass Beamte ihren Dienstherrn zur Einkommensmeldung an die ZfA "bevollmächtigen" müssten. Eine zivilrechtliche Haftung für den Verlust des Zulageanspruchs lehnte der Anbieter ab.
- 12 Am 6. Januar 2012 wies die ZfA die Einsprüche zurück. Für 2004 habe sich die Frist zur Abgabe der Einverständniserklärung nach den einschlägigen Verwaltungsanweisungen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 17. November 2004, BStBl I 2004, 1065, Tz. 6) auf zwei Jahre belaufen. Für eine rückwirkende Fristverlängerung nach § 109 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) seien keine hinreichenden Gründe gegeben. Für die Streitjahre 2005 und 2006 sei die Zwei-Jahres-Frist gesetzlich geregelt gewesen. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei nicht zu gewähren, weil die Fristversäumnis nicht ohne Verschulden eingetreten sei. Die Klägerin habe vielmehr die ihr zur Verfügung stehenden Informationsquellen nicht ausgeschöpft.
- 13 Im Klageverfahren brachte die Klägerin vor, ihr sei sowohl eine rückwirkende Fristverlängerung als auch Wiedereinsetzung zu gewähren, weil sie nicht hinreichend über das Einwilligungserfordernis und die Rechtsfolgen einer Fristversäumnung aufgeklärt worden sei. Die Klägerin habe den Versicherungsvermittler ausdrücklich auf ihre Beamteneigenschaft hingewiesen. Auch die ZfA habe Beratungs- und Auskunftspflichten zu erfüllen gehabt. Die Regelungen des EStG seien derart kompliziert, dass für Laien hervorgehobene Belehrungen erforderlich seien, an denen es fehle. Es dürfe den Zulageberechtigten nicht zum Nachteil gereichen, dass die ZfA die Zulagen zunächst ungeprüft auszahle und erst nach Ablauf der für die Erteilung der Einwilligung geltenden Frist eine Überprüfung vornehme. Ohnehin stelle das Erfordernis der Einwilligung Beamte in unzulässiger Weise schlechter als Pflichtversicherte in der gesetzlichen Rentenversicherung.
- 14 Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 748). Das Erfordernis des Einverständnisses bzw. der Einwilligung sei als materiell-rechtliche Voraussetzung des Zulageanspruchs anzusehen. Da im Gesetz bis 2004 keine ausdrückliche Frist vorgesehen gewesen sei, habe das Einverständnis aufgrund des im

Einkommensteuerrecht geltenden Jährlichkeitsprinzips nur bis zum Ende des jeweiligen Beitragsjahres erklärt werden können. Für die von der Finanzverwaltung auch insoweit vorgesehene Zwei-Jahres-Frist fehle es an einer Rechtsgrundlage. Die gesetzliche Regelung sei sowohl hinsichtlich der zunächst ungeprüften Auszahlung der Zulage als auch in Bezug auf die Differenzierung zwischen Pflichtversicherten in der gesetzlichen Rentenversicherung und Beamten verfassungsgemäß. Der insoweit lediglich geltende Willkürmaßstab sei nicht verletzt. Der Klägerin sei weder eine nachträgliche Fristverlängerung noch Wiedereinsetzung zu gewähren. Die Nichtangabe des Beamtenstatus durch den Anbieter sei für die Fristversäumung nicht kausal geworden, da auch die zutreffende Mitteilung des Beamtenstatus an die ZfA die fehlende Einverständniserklärung nicht hätte ersetzen können.

- 15** Mit ihrer Revision vertritt die Klägerin die Auffassung, mangels einer im Gesetz ausdrücklich bezeichneten Frist habe die Einverständniserklärung für das Beitragsjahr 2004 bis zum Eintritt der Bestandskraft der Zulagefestsetzung wirksam abgegeben werden können. Die Rechtslage entspreche insoweit derjenigen bei dem Antrags- und Zustimmungserfordernis für Unterhaltsleistungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Einverständnis bzw. Einwilligung seien nicht als materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal, sondern als datenschutzrechtliche Bestimmung anzusehen. Es sei unverhältnismäßig, an die nicht fristgemäße Erfüllung einer datenschutzrechtlichen Bestimmung die Rechtsfolge des vollständigen Wegfalls des Zulageanspruchs zu knüpfen. Jedenfalls sei wegen der unzureichenden Aufklärung der betroffenen Beamten über die zu beachtenden verfahrensrechtlichen Regelungen Wiedereinsetzung zu gewähren.
- 16** Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidungen vom 6. Januar 2012 und die Ablehnungsbescheide vom 14. Februar 2011 aufzuheben und die ZfA zu verpflichten, zu ihren Gunsten Altersvorsorgezulage für die Jahre 2004 und 2005 in Höhe von jeweils 260 € sowie für das Jahr 2006 in Höhe von 390 € festzusetzen.
- 17** Die ZfA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 18** Sie vertritt einerseits --mit dem FG-- die Auffassung, Einverständnis bzw. Einwilligung seien als materiell-rechtliche Tatbestandsmerkmale anzusehen. Andererseits formuliert sie, es handele sich um "eine verfahrensrechtliche und verwaltungspraktikable Besonderheit zur Umsetzung des automatisierten Zulage(masse-)verfahrens". Es gebe ca. 8 400 Besoldungsstellen des öffentlichen Dienstes. Eine kurze Frist sei schon deshalb erforderlich, weil die Berechnung der Zulage erst möglich sei, wenn die von der Besoldungsstelle zu übermittelnden Daten bekannt seien. Ziel des Gesetzgebers sei die Schaffung eines effizienten Verwaltungsverfahrens gewesen. Wiedereinsetzung könne nicht gewährt werden, weil die Klägerin die vorhandenen Hinweise schuldhaft nicht zur Kenntnis genommen habe. Die Behörden seien ihrer Aufklärungspflicht hinreichend nachgekommen (durch BMF-Schreiben, den amtlichen Vordruck des Zulageantrags und die Informationen auf den Internetseiten der ZfA und des Bundeszentralamts für Steuern). Ohnehin gelte die Vorschrift des § 110 AO nur für Erklärungen, die gegenüber Finanzbehörden abzugeben seien; die vorliegend versäumten Erklärungen seien aber gegenüber der Besoldungsstelle abzugeben gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist in Bezug auf das Streitjahr 2004 begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Entscheidung des Senats in der Sache selbst im Wege der antragsgemäßen Verpflichtung der ZfA zur Gewährung der Zulage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen ist die Revision unbegründet.
- 20** 1. Für die Streitjahre 2005 und 2006 hat das FG zu Recht entschieden, dass die Klägerin keinen Anspruch auf die Festsetzung von Altersvorsorgezulage hat. Sie hat die erforderliche Einwilligung nicht innerhalb der gesetzlichen Frist erteilt (dazu unten a). Der Klägerin kann wegen der Fristversäumung weder eine nachträgliche Fristverlängerung nach § 109 AO (unten b) noch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO (unten c) gewährt werden. Die einfach-gesetzliche Regelungslage genügt zudem den verfassungsrechtlichen Anforderungen (unten d).
- 21** a) Gemäß § 79 Satz 1 EStG 2005 haben nach § 10a Abs. 1 EStG 2005 begünstigte unbeschränkt steuerpflichtige

Personen Anspruch auf eine Altersvorsorgezulage. Nach § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 Nr. 1 EStG 2005 sind u.a. Empfänger von Besoldung nach dem Bundesbesoldungsgesetz (BBesG) begünstigt, was in den Streitjahren auf die Klägerin als Landesbeamtin zutraf, da das BBesG nach seinem § 1 Abs. 1 Nr. 1 seinerzeit auch auf Beamte der Länder anzuwenden war. Die Begünstigung von Besoldungsempfängern setzt allerdings nach dem Wortlaut des § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG 2005 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).

- 22** Danach hätte die Klägerin die Einwilligung für das Beitragsjahr 2005 bis zum 31. Dezember 2007 und für das Beitragsjahr 2006 bis zum 31. Dezember 2008 schriftlich gegenüber ihrer Besoldungsstelle erklären müssen. Tatsächlich hat sie diese Erklärung erst am 13. Oktober 2009 abgegeben. Die gesetzliche Zwei-Jahres-Frist ist damit --was zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig ist-- für beide Streitjahre versäumt.
- 23** b) Eine rückwirkende Fristverlängerung nach § 109 Abs. 1 Satz 2 AO scheidet schon deshalb aus, weil der Anwendungsbereich dieser Vorschrift sich auf Fristen zur Einreichung von Steuererklärungen und Fristen beschränkt, die von einer Finanzbehörde gesetzt sind. Bei der in § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG 2005 genannten Zwei-Jahres-Frist handelt es sich indes um eine gesetzliche Frist. Solche fallen --mit Ausnahme der Steuererklärungsfristen-- nicht unter § 109 AO.
- 24** c) Auch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) kann der Klägerin im Streitfall nicht gewährt werden.
- 25** 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. 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. 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.
- 26** bb) Anders als die ZfA meint, ist die Gewährung von Wiedereinsetzung nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil § 110 AO auf die gemäß § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG 2005 gegenüber der Besoldungsstelle abzugebende Erklärung bereits dem Grunde nach nicht anwendbar wäre. Die von der ZfA vertretene Auffassung, § 110 AO sei nur auf Erklärungen gegenüber Finanzbehörden anwendbar, findet bereits im Gesetzeswortlaut --dort ist nur von einer "gesetzlichen Frist" die Rede-- keine Stütze. Auch nach Auffassung der Literatur gilt § 110 AO in allen steuerlichen Verwaltungsverfahren (vgl. nur Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 110 AO Rz 15). Die Einverständniserklärung stellt aber eine Erklärung in einem steuerlichen Verwaltungsverfahren dar. Die AO gilt für alle Steuern einschließlich der Steuervergütungen, die durch Bundesrecht geregelt sind, soweit sie durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Verwaltung der Altersvorsorgezulage bleibt aber Sache der ZfA, auch wenn im Verfahren eine Erklärung gegenüber der Besoldungsstelle abzugeben ist.
- 27** Selbst wenn auf die Erklärung gegenüber der Besoldungsstelle bei Zugrundelegung der Auffassung der ZfA die Vorschrift des § 110 AO nicht anwendbar wäre, schliesse dies die Gewährung von Wiedereinsetzung nicht aus, weil dann auf diese Erklärung die --inhaltsgleiche-- Vorschrift des § 32 des Verwaltungsverfahrensgesetzes anzuwenden wäre.
- 28** cc) Der Irrtum über das Bestehen einer gesetzlichen Frist scheidet auch nicht deshalb von vornherein als Wiedereinsetzungsgrund aus, weil eine derartige Rechtsunkenntnis stets als schuldhaft anzusehen wäre. Vielmehr ist auch in einem solchen Fall Wiedereinsetzung zu gewähren, wenn die für einen gewissenhaft und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotene und ihm nach den Umständen zumutbare Sorgfalt beachtet worden ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Mai 2006 VI R 51/04, BFHE 214, 145, BStBl II 2006, 833, unter II.2.a, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 29** Ob die Klägerin hinsichtlich der Erteilung der Einwilligung die ihr zumutbare Sorgfalt beachtet hat, kann der Senat im Streitfall wegen der insoweit nicht ausreichenden Feststellungen des FG nicht beurteilen. Für die Entscheidung im vorliegenden Revisionsverfahren kommt es darauf jedoch nicht an, weil die Gewährung von Wiedereinsetzung

jedenfalls aus anderen Gründen ausscheidet (dazu unten dd). Angesichts der zahlreichen noch beim FG und der ZfA anhängigen Parallelverfahren weist der Senat allerdings darauf hin, dass die Prüfung, ob die gesetzliche Frist "ohne Verschulden" versäumt worden ist, in Fällen wie dem vorliegenden --sofern die Gewährung von Wiedereinsetzung nicht schon aus anderen Gründen zu verneinen ist-- grundsätzlich Feststellungen zu den folgenden Sachverhaltsmerkmalen erfordert:

- 30** - Art des verwendeten Antragsvordrucks und der hierzu übergebenen schriftlichen Erläuterungen; wegen der Bedeutung der in den amtlichen Antragsvordrucken enthaltenen --in den einzelnen Beitragsjahren erheblich variierenden (siehe dazu unten d aa (3) (c) (aa))-- Hinweise und der von den Zulageberechtigten darin abgegebenen Erklärungen wird grundsätzlich eine Kopie des konkret verwendeten Dokuments zu den Akten zu nehmen sein;
- 31** - sofern --wie im Streitfall-- von der Behörde substantiiert vorgetragen wird, der Beamte sei von seiner Besoldungsstelle schriftlich über das Erfordernis der Einverständniserklärung informiert worden, sind auch hierzu Feststellungen zu treffen;
- 32** - sofern --wie es vorliegend aufgrund des Akteninhalts nahelegt-- dem Beamten innerhalb der für das spätere Streitjahr noch laufenden Einwilligungsfrist mitgeteilt worden ist, dass die ZfA entschieden habe, für ein vorangegangenes Beitragsjahr bestehe mangels Zugehörigkeit zum berechtigten Personenkreis kein Zulageanspruch, wogegen Einwendungen erhoben werden können (vgl. das an die Klägerin gerichtete Schreiben des Anbieters vom 16. Februar 2007, das insoweit das Beitragsjahr 2003 betrifft), kann auch dies für die Entscheidung über die Gewährung von Wiedereinsetzung beachtlich sein;
- 33** - da von der vorliegenden Problematik ausschließlich Beamte betroffen sind und bei dieser Berufsgruppe im Allgemeinen von einer überdurchschnittlichen Gewandtheit im Umgang mit Rechtsvorschriften ausgegangen werden kann, sind auch Feststellungen zur Ausbildung und konkreten Tätigkeit des jeweiligen Beamten zu treffen.
- 34** dd) Wiedereinsetzung kann aber jedenfalls deshalb nicht gewährt werden, weil die Klägerin nicht innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses Tatsachen zur Begründung ihres Wiedereinsetzungsantrags vorgetragen hat. Die ständige und vom Bundesverfassungsgericht (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; zur insoweit identischen Rechtslage bei § 56 FGO Senatsbeschluss vom 17. August 2010 X B 190/09, BFH/NV 2010, 2285).
- 35** Vorliegend hat die Klägerin durch das am 22. September 2009 zwischen E und der ZfA geführte Telefongespräch vom Erfordernis der Einwilligungserklärung erfahren; entsprechend hat sie am 13. Oktober 2009 --innerhalb der Monatsfrist des § 110 Abs. 2 Satz 3 AO-- die versäumte Handlung durch Erteilung der Einwilligung nachgeholt. Das Schreiben der Klägerin vom 24. Februar 2010, mit dem erstmals --und zudem allenfalls ansatzweise-- ein Wiedereinsetzungsgrund geltend gemacht wurde, ist jedoch erst am 15. März 2010 und damit deutlich nach Ablauf der Monatsfrist bei der ZfA eingegangen.
- 36** Nichts anderes würde gelten, wenn man zugunsten der Klägerin unterstellen würde, dass sie zum einen nicht bereits durch das Telefongespräch vom 22. September 2009 oder die im zeitlichen Zusammenhang hiermit getätigte Korrespondenz mit dem Anbieter, sondern erst durch das ausführliche Hinweisschreiben der ZfA vom 29. Januar 2010 mit letzter Sicherheit von der Fristversäumung erfahren hätte, und zum anderen maßgebend für die Wahrung der Monatsfrist nicht der Zugang des Schreibens der Klägerin bei der ZfA (15. März 2010), sondern bereits der Zugang beim Anbieter (2. März 2010) war. Das Schreiben der ZfA vom 29. Januar 2010 gilt der Klägerin als am 1. Februar 2010 (Montag) bekanntgegeben (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO). Damit endete die Monatsfrist gemäß § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 2 Alternative 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs mit Ablauf des 1. März 2010 (Montag); das erst am 2. März 2010 beim Anbieter eingegangene Schreiben konnte die Monatsfrist nicht wahren.
- 37** d) Der erkennende Senat hält die im Streitfall entscheidungserheblichen Normen für verfassungsgemäß. Dies gilt zum einen für das dreistufige gesetzliche Verfahren zur Ermittlung, Überprüfung und Festsetzung der Zulage (unten aa) und zum anderen für die Differenzierung zwischen Beamten einerseits und Pflichtversicherten in der gesetzlichen Rentenversicherung andererseits (unten bb).
- 38** aa) Die gesetzlichen Regelungen über den dreistufigen Verfahrensablauf sind verfassungsgemäß.

- 39** (1) Das Zulageverfahren ist weitestgehend automatisiert. Die erforderlichen Angaben erreichen die ZfA in Form von Datensätzen der Anbieter (§ 89 Abs. 2 EStG) sowie der öffentlichen Stellen, die in das Verfahren einbezogen sind (§ 91 EStG). Auch umgekehrt tritt die ZfA mit den Anbietern grundsätzlich durch Datensätze in Verbindung (§ 90 Abs. 2, 3 EStG). Die Kommunikation in Papierform beschränkt sich im Wesentlichen auf das Verhältnis zwischen dem Zulageberechtigten und dem Anbieter (§ 89 Abs. 1, § 92 EStG).
- 40** Auf der ersten Stufe ermittelt die ZfA auf Grund der von ihr erhobenen oder der ihr übermittelten Daten --ohne Prüfung der Richtigkeit dieser Daten--, ob und in welcher Höhe ein Zulageanspruch besteht (§ 90 Abs. 1 Satz 1 EStG). Besteht ein solcher Anspruch, veranlasst sie die Auszahlung an den Anbieter zugunsten des Zulageberechtigten; ein gesonderter Zulagenbescheid ergeht in diesen Fällen nicht (§ 90 Abs. 2 Sätze 1, 2 EStG). Die Mitteilung des Ermittlungsergebnisses (§ 90 Abs. 1 Satz 1 EStG) an den Anbieter steht kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (ab 2005 § 12 Abs. 1 Satz 2 der Altersvorsorge-Durchführungsverordnung --AltVDV--; bis 2004 § 12 Abs. 2 Satz 3 AltVDV a.F.).
- 41** Als zweite Stufe sieht § 91 EStG ausdrücklich ein Verfahren der "Überprüfung der Zulage" vor. Hierzu übermitteln bestimmte öffentliche Stellen der ZfA weitere Daten. Diese dienen insbesondere der Prüfung, ob der Zulageberechtigte den Mindesteigenbeitrag geleistet hat. Die ZfA nimmt einen automatisierten Datenabgleich vor (§ 91 Abs. 1 Satz 2 EStG). Das Ergebnis dieses Datenabgleichs kann eine Rückforderung der bereits ausgezahlten Zulage vom Anbieter --ebenfalls durch Datensatz-- zur Folge haben (§ 90 Abs. 3 EStG).
- 42** Auf der dritten Stufe hat der Zulageberechtigte die Möglichkeit, durch besonderen Antrag eine förmliche Festsetzung der Zulage zu erreichen (§ 90 Abs. 4 EStG). Erst in diesem Stadium findet eine personelle Prüfung des Zulageanspruchs statt; es kommt erstmals zu einem direkten Kontakt zwischen dem Zulageberechtigten und der ZfA und zum Ergehen förmlicher Verwaltungsakte.
- 43** (2) Diese gesetzlichen Regelungen zeigen, dass das Verfahren in besonderer Weise auf Schnelligkeit, Einfachheit und Effizienz gerichtet ist. Die --im Gesetz angelegte-- Vorläufigkeit der Ermittlung der Zulage auf der ersten Stufe folgt nicht nur daraus, dass die ZfA sich hierbei ausschließlich auf die vom Anbieter übermittelten Angaben stützt und eine Überprüfung mittels des in § 91 EStG vorgesehenen Datenabgleichs zu diesem Zeitpunkt noch nicht stets möglich sein wird, sondern auch aus der gesetzlichen Anordnung des Vorbehalts der Nachprüfung.
- 44** (3) Als verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe stehen insoweit die --jeweils aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) abzuleitenden-- Grundsätze des Vertrauensschutzes und ggf. des Anspruchs auf effektiven Rechtsschutz zur Verfügung. Zwar kommt es durch den im Gesetz vorgesehenen Ablauf des Verwaltungsverfahrens zu einer gewissen Beeinträchtigung dieser Grundsätze. So steht der Umstand, dass für die Mitteilung des Ermittlungsergebnisses an den Anbieter kraft Gesetzes der Vorbehalt der Nachprüfung gilt, dem Eintritt der materiellen Bestandskraft für einen mehrjährigen Zeitraum entgegen. Auch findet die gesetzlich vorgesehene Überprüfung der Zulage ggf. erst zu einem Zeitpunkt statt, der lange nach der Antragstellung und der --materiell vorläufigen-- Auszahlung der Zulage liegt. Der Zulageberechtigte muss daher über einen langen Zeitraum mit der Rückforderung rechnen. Bei einer Gesamtbetrachtung des gesetzlich angeordneten Verwaltungsverfahrens und der vom Gesetzgeber und der Verwaltung getroffenen Vorkehrungen zur Wahrung der zweijährigen Einwilligungensfrist durch den Zulageberechtigten erweisen sich diese Beeinträchtigungen jedoch nicht als unverhältnismäßig.
- 45** (a) Der Gesichtspunkt einer möglichst effizienten Verwaltung genießt ebenfalls Verfassungsrang (vgl. Art. 108 GG). Dieser Gesichtspunkt gewinnt im Bereich der Altersvorsorgezulage angesichts der außerordentlich großen Anzahl der zu bearbeitenden Fälle bei gleichzeitiger Geringfügigkeit der Beträge, um die es im Einzelfall geht --so betrug die Grundzulage im Streitjahr 2005 76 € jährlich--, besondere Bedeutung. In einer derartigen Konstellation können die Kosten der Verwaltung einer Subvention nur durch einen möglichst hohen Grad an Automatisierung des Verwaltungsverfahrens in einem vertretbaren Verhältnis zur Höhe der Subvention gehalten werden. Für ein solches automatisiertes Verfahren hat sich der Gesetzgeber mit guten Gründen entschieden. Dieses Verfahren bringt es mit sich, dass die Zulage zunächst weitestgehend aufgrund der --noch nicht überprüften-- Angaben der Anbieter ausgezahlt wird. Erst aufgrund eines späteren Datenabgleichs findet die Prüfung weiterer Voraussetzungen des Zulageanspruchs statt. Dies ist im Grundsatz nicht zu beanstanden.
- 46** (b) Etwas anderes könnte allerdings gelten, wenn bereits im Gesetz angelegt wäre, dass die Überprüfung der Zulage (§ 91 EStG) erst zu einem Zeitpunkt stattfindet, in dem die zweijährige Frist für die Erteilung der Einwilligung schon abgelaufen ist. Für ein solches Verständnis der gesetzlichen Regelung enthält der Wortlaut des § 91 EStG indes keinen Anhaltspunkt. Dieser spricht vielmehr eher dafür, dass die Überprüfung dann vorgenommen werden kann,

wenn zu erwarten ist, dass die externen Stellen über die benötigten Daten verfügen. Dies dürfte im Regelfall noch deutlich innerhalb der gesetzlichen Zwei-Jahres-Frist der Fall sein, zumal für den Mindesteigenbeitrag --um den es hier geht-- die Höhe der Besoldung des dem Beitragsjahr *vorangegangenen* Kalenderjahres maßgebend ist (§ 86 EStG).

- 47** (c) Sollte die Verwaltung ihr Verfahren --ungesteuert von gesetzlichen Vorgaben-- so eingerichtet haben, dass die Zulage systematisch erst nach Ablauf der Einwilligungsfrist überprüft wird, wäre der Gesetzgeber allerdings zur Beobachtung der Auswirkungen eines solchen Verwaltungsverfahrens und ggf. zur Vornahme von Korrekturen an der gesetzlichen Regelung verpflichtet (vgl. zu Beobachtungs- und Korrekturpflichten des Gesetzgebers BVerfG-Beschluss vom 14. Januar 1981 1 BvR 612/72, BVerfGE 56, 54, unter C.I.2., m.w.N.). Die gegenwärtig vorliegenden Informationen sprechen allerdings --trotz der erheblichen Zahl der hierzu beim FG und dem erkennenden Senat anhängigen Verfahren-- nicht dafür, dass der Gesetzgeber das Zusammentreffen der erst zum 1. Januar 2005 eingeführten Zwei-Jahres-Frist mit dem dreistufigen Verwaltungsverfahren bereits mit Wirkung für die Streitjahre 2005 und 2006 hätte anpassen müssen.
- 48** Hierbei ist auch zu beachten, dass sowohl die Verwaltung --dem Gesetzgeber zurechenbar-- als auch der Gesetzgeber selbst die Aufklärung des Personenkreises, der von der Pflicht zur Abgabe einer Einverständniserklärung betroffen ist, über dieses gesetzliche Erfordernis und seine Fristbindung im Zeitablauf stetig verbessert haben.
- 49** (aa) So ist das BMF nach § 99 Abs. 1 EStG ermächtigt, die Vordrucke für die Zulageanträge zu bestimmen. Im ersten, für 2002 geltenden amtlichen Vordruckmuster (BMF-Schreiben vom 8. Mai 2002, BStBl I 2002, 526) war die dargestellte Problematik noch nicht erkannt worden. Dort hieß es unter D., sofern der Antragsteller zum Personenkreis der Beamten gehörte, zum Einkommen seien "keine Angaben erforderlich, da die maßgebenden Einkommensdaten aufgrund Ihrer Einverständniserklärung vom Dienstherrn übermittelt werden". Diese Formulierung könnte durchaus so verstanden werden, dass die Erteilung einer gesonderten Einverständniserklärung nicht erforderlich, sondern bereits der Zulageantrag ausreichend sei; auch ein Hinweis auf die --seinerzeit von der Verwaltung vertretene (vgl. unten 2.a)-- kurze Fristbindung der Einverständniserklärung fand sich nicht. In den amtlichen Erläuterungen zum Zulageantrag 2002 wurde ebenfalls nicht auf das Erfordernis einer gesonderten Erklärung hingewiesen. Gleiches gilt für das amtliche Vordruckmuster 2003 (BMF-Schreiben vom 8. Oktober 2003, BStBl I 2003, 495; dort nunmehr Punkt E.). Im amtlichen Vordruckmuster für 2004 (BMF-Schreiben vom 27. Oktober 2004, BStBl I 2004, 951) war zwar im Antrag selbst weiterhin kein ausdrücklicher Hinweis auf die Notwendigkeit der Erteilung einer --vom Zulageantrag getrennten-- Einwilligung enthalten. In den amtlichen Erläuterungen zum Antrag unter Punkt 2 hieß es allerdings, Beamte seien zulageberechtigt, "wenn sie eine Einwilligung gegenüber der zuständigen Stelle (z.B. Dienstherrn) abgegeben haben". Worauf sich diese Einwilligung beziehen und welche Frist hierfür gelten sollte, wurde jedoch nicht mitgeteilt.
- 50** Im Vordruckmuster für das Streitjahr 2005 (BMF-Schreiben vom 4. Oktober 2005, BStBl I 2005, 909) wurde dann erstmals im Antrag selbst darauf hingewiesen, dass die Einwilligung dem Dienstherrn gegenüber abzugeben sei ("da die maßgebenden Einkommensdaten aufgrund Ihrer --dem Dienstherrn gegenüber abgegebenen-- Einwilligung von diesem übermittelt werden"). Seit dem Vordruckmuster für 2006 (BMF-Schreiben vom 11. September 2006, BStBl I 2006, 513) heißt es zudem: "... müssen Sie Ihrem Dienstherrn eine Einwilligungserklärung zur Übermittlung der maßgeblichen Einkommensdaten an die ZFA erteilt haben" (Hervorhebung nur hier). Diese Formulierung ist rechtlich zwar nicht ganz korrekt, da die Einwilligungserklärung nicht zwingend bereits bei Antragstellung erteilt sein muss, sondern bis zum Ablauf des zweiten Kalenderjahres nach dem Beitragsjahr nachgeholt werden kann; sie erweckt beim Antragsteller aber den --wenn auch unzutreffenden, in diesem Zusammenhang zur Fristwahrung jedoch durchaus sinnvollen-- Eindruck, er müsse die Einwilligung spätestens mit der Antragstellung erteilen. Seit dem Vordruckmuster für 2007 (BMF-Schreiben vom 7. August 2007, BStBl I 2007, 612) wird in den amtlichen Erläuterungen zum Zulageantrag erstmals --unter Hervorhebung durch Fettdruck-- darauf hingewiesen, dass die Einwilligung fristgebunden sei; die Dauer der Frist wird allerdings nicht genannt.
- 51** Diese Darstellung zeigt, dass das BMF sich stetig darum bemüht hat, die Gestaltung der amtlichen Vordrucke zu verbessern und ihren Informationsgehalt zu erhöhen, auch wenn dies in den Streitjahren noch nicht in vollem Umfang gelungen war.
- 52** (bb) Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber die Anbieter für neue Vertragsabschlüsse ab dem 1. Januar 2005 verpflichtet hat, den Vertragspartner vor Vertragsabschluss schriftlich über die Einwilligung nach § 10a Abs. 1

Satz 1 Halbsatz 2 EStG 2005 als Voraussetzung der Förderberechtigung für den dort genannten Personenkreis zu informieren (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 des Altersvorsorge-Zertifizierungsgesetzes --AltZertG-- i.d.F. des Alterseinkünftegesetzes --AltEinkG-- vom 5. Juli 2004, BGBl I 2004, 1427). Hiermit ist jedenfalls für neu abgeschlossene Verträge --wenn auch nicht im konkreten Fall der Klägerin, deren Vertrag bereits seit dem Jahr 2002 bestand-- gesetzlich sichergestellt, dass die Zulageberechtigten ausdrücklich über das Einwilligungserfordernis informiert werden. Diese Verpflichtung ist allerdings mit der Neufassung des § 7 AltZertG durch das Altersvorsorge-Verbesserungsgesetz (AltVerbG) vom 24. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1667) entfallen, wobei diese Rechtsänderung gemäß § 14 Abs. 6 Satz 2 AltZertG i.d.F. AltVerbG gegenwärtig noch nicht in Kraft getreten ist.

- 53** bb) Die gesetzliche Differenzierung zwischen Beamten und Pflichtversicherten ist durch sachliche Gründe gerechtfertigt.
- 54** (1) Während Beamte --und die weiteren in § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG 2005 genannten Personen-- die Zulage nur erhalten können, wenn sie bis zum Ablauf des zweiten Kalenderjahres, das auf das Beitragsjahr folgt, gegenüber der zuständigen Stelle schriftlich in die Datenübermittlung einwilligen, erhalten Personen, die in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert sind, die Zulage unabhängig von der Abgabe einer solchen fristgebundenen Erklärung.
- 55** Nach der ursprünglichen Fassung des § 10a Abs. 1 Sätze 1 bis 3 EStG (eingefügt durch das Altersvermögensgesetz --AVmG-- vom 26. Juni 2001, BGBl I 2001, 1310) waren nur Pflichtversicherte in der gesetzlichen Rentenversicherung, Versicherungspflichtige nach dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte sowie bestimmte Personen, die als Arbeitsuchende gemeldet waren, zulageberechtigt. Beamte waren in den geförderten Personenkreis nicht einbezogen. Das Erfordernis, in eine Datenübermittlung ausdrücklich einzuwilligen, war im Gesetz nicht vorgesehen; vielmehr wurden alle Datenübermittlungen automatisiert und ohne weiteres Zutun des Zulageberechtigten vorgenommen (§§ 89, 90, 91 EStG i.d.F. AVmG).
- 56** Noch vor dem zum 1. Januar 2002 vorgesehenen Inkrafttreten dieser Regelungen wurden durch das Versorgungsänderungsgesetz 2001 (VersÄndG 2001) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3926) auch Beamte (sowie weitere, in § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG i.d.F. VersÄndG 2001 aufgeführte Personengruppen) in den geförderten Personenkreis einbezogen. Hintergrund war, dass die in der gesetzlichen Rentenversicherung bereits verabschiedeten Maßnahmen zur Abflachung des künftigen Anstiegs der Altersbezüge "wirkungsgleich und systemgerecht" auf die Beamtenversorgung übertragen werden sollten (vgl. Gesetzentwurf der damaligen Koalitionsfraktionen vom 9. Oktober 2001, BTDrucks 14/7064, 1). Folgerichtig wurden Beamte auch in den Anwendungsbereich der steuerlichen Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge einbezogen. Ihre Begünstigung setzte allerdings zusätzlich u.a. voraus, dass sie gegenüber ihrer Besoldungsstelle ihr Einverständnis mit bestimmten Datenübermittlungen erklärten (§ 10a Abs. 1a Satz 2 EStG i.d.F. VersÄndG 2001). Für die schon nach dem AVmG begünstigten Personengruppen blieb es hingegen bei der automatischen Datenübermittlung ohne Erfordernis einer Einverständniserklärung. Den Gesetzesmaterialien zum VersÄndG 2001 lässt sich nicht entnehmen, weshalb der Gesetzgeber diese Regelungstechnik gewählt hat.
- 57** Mit dem AltEinkG wurde die Einverständniserklärung nach § 10a Abs. 1a Satz 2 EStG 2002 durch die Einwilligungserklärung nach § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG 2005 ersetzt, die zudem spätestens bis zum Ablauf des zweiten Kalenderjahres, das auf das Beitragsjahr folgte, schriftlich erteilt sein musste. Die schon nach dem AVmG begünstigten Personengruppen konnten die Zulage weiterhin auch ohne Abgabe einer solchen fristgebundenen Erklärung erhalten.
- 58** (2) Im Ergebnis zu Recht hat das FG als verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab für diese Ungleichbehandlung lediglich das Willkürverbot herangezogen.
- 59** (a) Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Die Abstufung der Anforderungen folgt aus Wortlaut und Sinn des Art. 3 Abs. 1 GG sowie aus seinem Zusammenhang mit anderen Verfassungsnormen (grundlegend, auch zum Folgenden, BVerfG-Beschluss vom 8. Juni 1993 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15, unter B.I., mit zahlreichen weiteren Nachweisen). Bei einer Ungleichbehandlung von Personengruppen unterliegt der Gesetzgeber regelmäßig einer strengen Bindung. Dies gilt auch, wenn eine Ungleichbehandlung von Sachverhalten mittelbar eine Ungleichbehandlung von Personengruppen bewirkt. Bei lediglich verhaltensbezogenen Unterscheidungen hängt das Maß der Bindung vor allem davon ab, inwieweit die Betroffenen in der Lage sind, durch ihr Verhalten die

Verwirklichung der Merkmale zu beeinflussen, nach denen unterschieden wird. Überdies sind dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers umso engere Grenzen gesetzt, je stärker sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig auswirken kann. Der unterschiedlichen Weite des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums entspricht eine abgestufte Dichte bei der verfassungsgerichtlichen Prüfung. Bei Regelungen, die Personengruppen verschieden behandeln oder sich auf die Wahrnehmung von Grundrechten nachteilig auswirken, ist im Einzelnen nachzuprüfen, ob für die vorgesehene Differenzierung Gründe von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleichen Rechtsfolgen rechtfertigen können. Liegt keine dieser Voraussetzungen vor und kommt deshalb als Maßstab nur das Willkürverbot in Betracht, so kann ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nur festgestellt werden, wenn die Unsachlichkeit der Differenzierung evident ist.

- 60** (b) Bei vordergründiger Betrachtung könnte es vorliegend zwar um eine Ungleichbehandlung von Personengruppen gehen (Beamte/Nichtbeamte), so dass ein eher strenger Prüfungsmaßstab anzulegen wäre, zumal die betroffenen Beamten ihre Zugehörigkeit zu dieser Personengruppe zu dem Zeitpunkt, in dem die Erteilung der Einwilligung erforderlich ist, im Allgemeinen nicht mehr werden beeinflussen können. Auf der anderen Seite wird von den betroffenen Beamten aber kein besonders einschneidendes Verhalten, sondern lediglich die Abgabe einer verfahrensrechtlichen Erklärung (siehe dazu noch unten 2.b bb) gefordert, auf deren Notwendigkeit die Beamten zudem --jedenfalls bei Neuabschlüssen ab 2005-- ausdrücklich hingewiesen wurden (siehe oben aa (3) (c)). Entscheidend für die Heranziehung lediglich des Willkürmaßstabs ist aber, dass es vorliegend nicht um einen Eingriff in Freiheitsrechte geht, sondern nur um die Gewährung einer solchen staatlichen Leistung, zu deren Einführung der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht verpflichtet war. Bei derartigen Leistungen hat der Gesetzgeber regelmäßig einen erheblichen Spielraum hinsichtlich der von ihm vorgesehenen Anspruchsvoraussetzungen (grundlegend BVerfG-Beschluss vom 12. Februar 1964 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, 210, unter B.II.1.; ebenso BVerfG-Beschluss vom 26. April 1988 1 BvL 84/86, BVerfGE 78, 104, unter C.II.2.).
- 61** (3) Bei Anwendung dieses Maßstabs erweist sich die Differenzierung als durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt.
- 62** In allen Fällen des § 91 Abs. 1 Satz 1 EStG geschieht die Datenübermittlung "auf Anforderung" der ZfA, während die Besoldungsstellen --sowie die anderen "zuständigen Stellen" i.S. des § 81a EStG-- die Daten ohne ausdrückliche Anforderung der ZfA übermitteln; Auslöser der Datenübermittlung ist insoweit offensichtlich allein die Einwilligung des Zulageberechtigten. In der Literatur wird diese Differenzierung damit erklärt, dass wegen der autonomen Datenverarbeitung durch jeden öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber und des Fehlens eines einheitlichen Zuordnungskriteriums ein automatisierter Datenabgleich in diesen Fällen "faktisch nicht möglich" sei, zumal die ZfA sich getrennt an jeden einzelnen öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber wenden müsste. Alternativ wäre nur die Meldung sämtlicher Besoldungsdaten aller öffentlich-rechtlich Bediensteten an die ZfA --unabhängig davon, ob diese eine Zulage beantragen wollen oder nicht-- in Betracht gekommen; dies sei aber als datenschutzrechtlich bedenklich angesehen worden (Myßen, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10a Rz C 4-6, C 50). Diese Erwägungen sind bei Anlegung des Willkürmaßstabs noch hinreichend tragfähig, zumal sie das für das Verfahren nach §§ 79 ff. EStG leitende Prinzip der Verwaltungsvereinfachung konsequent verfolgen. Unerheblich ist, ob es zweckmäßigere Lösungen gegeben hätte, da der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht verpflichtet ist, unter mehreren vertretbaren Lösungen die sachgerechteste zu wählen.
- 63** Hinsichtlich der zweijährigen Dauer der Einwilligungsfrist hat sich der Gesetzgeber an der Zwei-Jahres-Frist des § 89 Abs. 1 Satz 1 EStG orientiert, die für die Stellung des Zulageantrags gilt (Bericht des Finanzausschusses zum AltEinkG vom 29. April 2004, BTDrucks 15/3004, 18). Diese Parallelität ist sachgerecht, zumal nach derzeitigem Erkenntnisstand davon ausgegangen werden kann, dass die betroffenen Beamten jedenfalls ab 2005 innerhalb dieser Frist auf das Erfordernis der Einwilligung hingewiesen werden.
- 64** e) Für die Beitragsjahre 2005 und 2006 kommt ein Erfolg der Revision auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer mittelbaren Zulageberechtigung der Klägerin über ihren Ehemann in Betracht, da zwischen den Beteiligten unstreitig ist, dass die Voraussetzungen des § 79 Satz 2 EStG in diesen Jahren nicht erfüllt waren.
- 65** 2. Für das Streitjahr 2004 hat die Klägerin hingegen Anspruch auf die von ihr begehrte Zulage. § 10a Abs. 1a Satz 2 EStG 2002 ist dahingehend auszulegen, dass das Einverständnis bis zur Bestandskraft der Entscheidung über die Festsetzung der Zulage erteilt werden konnte (so auch Niedersächsisches FG, Urteil vom 4. April 2012 3 K 330/11, EFG 2012, 1636, unter I.4., rkr.). Der Gesetzeswortlaut spricht für diese Auslegung (dazu unten a). Aus der Gesetzessystematik (unten b) und den Gesetzesmaterialien (unten c) lassen sich zwar --wenn auch nicht allzu

starke-- Argumente für die vom FG vertretene gegenteilige Auffassung ableiten. Die notwendige verfassungskonforme Auslegung der Norm führt aber zu dem Ergebnis, dass die Erteilung der Einverständniserklärung ihre zeitliche Grenze nur in der Bestandskraft findet (unten d). Da die Sache spruchreif ist, war die ZfA zu der beantragten Festsetzung für das Streitjahr 2004 zu verpflichten (unten e).

- 66** a) Nach § 79 Satz 1 i.V.m. § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 Nr. 1 EStG 2002 hatten Empfänger von Besoldung nach dem BBesG Anspruch auf Altersvorsorgezulage, wenn sie die nach § 10a Abs. 1a EStG 2002 erforderlichen Erklärungen abgegeben und nicht widerrufen hatten. § 10a Abs. 1a Satz 1 EStG 2002 sah für bestimmte Fälle das Erfordernis der Beantragung einer Zulagenummer vor. Gemäß § 10a Abs. 1a Satz 2 EStG 2002 hatte der Berechtigte gegenüber der für seine Besoldung oder Amtsbezüge zuständigen Stelle sein Einverständnis zu erklären, dass diese jährlich die für die Ermittlung des Mindesteigenbetrags (§ 86) und die für die Gewährung der Kinderzulage (§ 85) erforderlichen Daten der zentralen Stelle mitteilt, und die zentrale Stelle diese Daten für das Zulageverfahren verarbeiten und nutzen kann.
- 67** Danach war die Erklärung des Einverständnisses bei alleiniger Zugrundelegung des Gesetzeswortlauts nicht an eine besondere Frist gebunden.
- 68** Auch von Seiten der Verwaltung wurde in der ersten umfassenden Verwaltungsanweisung zur Altersvorsorgezulage noch keine Frist genannt (BMF-Schreiben vom 5. August 2002, BStBl I 2002, 767, dort insbesondere Tz. 8). Erstmals im BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2002 (BStBl I 2002, 1395) hieß es dann, die Erklärung sei in dem Beitragsjahr abzugeben, für das die Förderung beantragt werden solle; für das Jahr 2002 solle es allerdings nicht beanstandet werden, wenn die Erklärung bis zum 30. Juni 2003 abgegeben werde. Mit dem BMF-Schreiben vom 11. März 2004 (BStBl I 2004, 407) wurden die "Nichtbeanstandungsfristen" für die Beitragsjahre 2002 und 2003 auf den 31. Dezember 2004 und für das Beitragsjahr 2004 auf den 30. Juni 2005 festgelegt. Im BMF-Schreiben vom 17. November 2004 (BStBl I 2004, 1065, Tz. 6) hieß es, die "Frist zur Abgabe der Einwilligung" werde für das Beitragsjahr 2002 bis zum 31. Dezember 2004, für 2003 bis zum 31. Dezember 2005 und für 2004 bis zum 31. Dezember 2006 verlängert.
- 69** Auf welche Rechtsgrundlage sich die Verwaltung mit diesen "Nichtbeanstandungsfristen" bzw. "Fristverlängerungen" stützen wollte, lässt sich den einschlägigen BMF-Schreiben nicht entnehmen. Dabei schied die Heranziehung der "klassischen" Rechtsgrundlage für aus Billigkeitsgründen getroffene Nichtbeanstandungsregelungen (§ 163 AO) schon deshalb aus, weil diese Norm im Zulageverfahren nicht anwendbar ist (§ 96 Abs. 1 Satz 2 EStG). Auch eine Fristverlängerung nach § 109 AO wäre der Verwaltung verwehrt gewesen, weil es sich --sofern man mit dem BMF davon ausgehen wollte, dass nach dem Gesetz eine Frist bis zum 31. Dezember des Beitragsjahres galt-- um gesetzliche Fristen gehandelt hätte, die mit Ausnahme von Steuererklärungsfristen nicht durch die Verwaltung hätte verlängert werden können (siehe oben 1.b).
- 70** b) Aus der Gesetzessystematik lassen sich keine entscheidenden Gesichtspunkte für die eine oder die andere Auffassung gewinnen.
- 71** aa) Allerdings scheint die Regelung des § 91 Abs. 2 EStG 2002, wonach die Besoldungsstellen die Daten der ZfA bis zum 31. Januar des dem Beitragsjahr folgenden Kalenderjahres zu übermitteln haben, für die vom FG vertretene Auffassung zu sprechen. Denn diese Verpflichtung zur Datenübermittlung mit sehr kurzer Frist ist nur erfüllbar, wenn der Besoldungsstelle das erforderliche Einverständnis noch innerhalb dieser Frist vorliegt.
- 72** Das argumentative Gewicht dieses Ansatzes wird jedoch dadurch relativiert, dass die gesamte Norm des § 91 EStG 2002 sich ausweislich ihres Inhalts und ihrer amtlichen Überschrift eindeutig nicht an den Zulageberechtigten, sondern ausschließlich an bestimmte Behörden und bestimmte Arbeitgeber richtete. Es wäre aber im Hinblick auf die erforderliche Bestimmtheit des Gesetzes nicht sachgerecht, angesichts des keine Frist enthaltenden Wortlauts des § 10a Abs. 1a Satz 2 EStG 2002 ausgerechnet aus einer Norm, die sich gar nicht an den Zulageberechtigten richtet, ein systematisches Argument für die Geltung einer äußerst kurzen Frist zu entnehmen. Im Übrigen knüpft das Gesetz an die Missachtung der in § 91 Abs. 2 EStG 2002 enthaltenen Frist durch den Anbieter keinerlei Sanktion.
- 73** bb) Auf der anderen Seite folgt aus der Gesetzessystematik, dass es sich bei dem Einverständnis lediglich um eine verfahrensrechtliche Erklärung handelt. Solche Erklärungen können aber grundsätzlich bis zur Bestandskraft des Verwaltungsakts, für den sie von Bedeutung sind, abgegeben bzw. nachgeholt werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 3. März 2011 IV R 35/09, BFH/NV 2011, 2045, Rz 23, m.w.N.).

- 74** (1) Mitunter wird allerdings --wie auch vom FG-- vertreten, die Einverständniserklärung gehöre zu den materiell-rechtlichen Tatbestandsmerkmalen des Zulageanspruchs für Beamte (so Bericht des Finanzausschusses zum AltEinkG vom 29. April 2004, BTDrucks 15/3004, 18; wohl auch Mühlenharz in Littmann/Bitz/ Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 10a Rz 13 f.: "Nicht nur Verfahrensvorschrift, sondern Tatbestandsvoraussetzung"; unklar Fischer in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 10a Rz 11, der die Erklärung unter der Überschrift "Verfahrensrecht" als "materielle Voraussetzung" bezeichnet; unklar auch KSM/Myßen, § 10a, der in Rz A 722 und Rz C 1 von einer "materiellen Tatbestandsvoraussetzung", in Rz C 7 aber von einer "verwaltungspraktischen Umsetzung" spricht; ferner Rz A 51: "verfahrensrechtliche Besonderheiten, die Einfluss auf die materielle Berechtigung haben"); solche Tatbestandsmerkmale müssten im Steuerrecht stets bis zum Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums erfüllt sein (KSM/Myßen, § 10a Rz C 13).
- 75** In zahlreichen Fundstellen, die das FG für seine Auffassung angeführt hat, ist allerdings nicht von einem "materiell-rechtlichen Tatbestandsmerkmal" die Rede, sondern lediglich von einem "Tatbestandsmerkmal des Zulageanspruchs" (z.B. Urteil des FG Baden-Württemberg vom 28. Oktober 2011 13 K 1051/11, EFG 2012, 843, rkr.; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 33. Aufl., § 10a Rz 13; Killat-Risthaus in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 10a EStG Rz 17; Blümich/Lindberg, § 10a EStG Rz 32), was indes offenkundig und auch zwischen den Beteiligten unstreitig ist. Hieraus kann aber nicht gefolgert werden, es handele sich um ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal, das bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums (Beitragsjahrs) vorliegen müsse.
- 76** (2) Nach Auffassung des erkennenden Senats stellt das Einverständnis lediglich eine verfahrensrechtliche Erklärung dar, die der Gesetzgeber zum Schutz der persönlichen Daten der Beamten sowie zur Erleichterung der verfahrensmäßigen Abwicklung (siehe zu beidem oben 1.d bb (3)) vorgesehen hat. Ein materiell-rechtlicher Hintergrund dieser Regelung wird weder von den Verfahrensbeteiligten noch --soweit ersichtlich-- in den Gesetzesmaterialien oder der Literatur dargelegt. Zudem ist kein Grund dafür ersichtlich, weshalb sich bei Beamten der (materiell-rechtliche) Rechtscharakter der geleisteten Beiträge erst durch die Einverständniserklärung ändern sollte, während die Beiträge bei Pflichtversicherten schon als solche begünstigt sind. Für verfahrensrechtliche Erklärungen (Anträge, Zustimmungen, Einwilligungen) gilt der von den Vertretern der Gegenauffassung für materiell-rechtliche Tatbestandsmerkmale angeführte Grundsatz, dass diese noch im laufenden Veranlagungszeitraum vorliegen müssten, nicht.
- 77** c) Die Gesetzesmaterialien zum VersÄndG 2001 enthalten keine Hinweise darauf, dass der Gesetzgeber seinerzeit davon ausgegangen sein könnte, das mit diesem Gesetz eingeführte Erfordernis der Abgabe einer Einverständniserklärung müsse bereits bis zum Ende des jeweiligen Beitragsjahres erfüllt werden (vgl. Gesetzentwurf der damaligen Koalitionsfraktionen vom 9. Oktober 2001, BTDrucks 14/7064, 52; Beschlussempfehlung und Bericht des Innenausschusses vom 28. November 2001, BTDrucks 14/7681, 75 f.).
- 78** Die Gesetzesmaterialien zum AltEinkG sprechen allerdings dafür, dass der Gesetzgeber jedenfalls im Zeitpunkt der Beratung dieses Gesetzes (ab Dezember 2003) davon ausging, die Einverständniserklärung sei nach der für die Jahre 2002 bis 2004 geltenden Fassung des § 10a EStG bis zum Ende des laufenden Beitragsjahres abzugeben gewesen. So war im ursprünglichen Entwurf des AltEinkG vorgesehen, in § 10a EStG eine ausdrückliche Regelung dahingehend aufzunehmen, dass die Einwilligung nur bis zum Ende des laufenden Beitragsjahres abgegeben werden könne; dies wurde in den Materialien als "Klarstellung" bezeichnet (Gesetzentwurf der damaligen Koalitionsfraktionen vom 9. Dezember 2003, BTDrucks 15/2150, 36). Die letztlich ins Gesetz aufgenommene Zwei-Jahres-Frist wurde damit begründet, es habe in der Vergangenheit --insbesondere bei einem Vertragsschluss Ende Dezember-- dazu kommen können, dass die Einwilligung nicht rechtzeitig erteilt worden sei (Bericht des Finanzausschusses vom 29. April 2004, BTDrucks 15/3004, 18).
- 79** d) Jedenfalls bei Vornahme einer verfassungskonformen Auslegung müssen die --zudem nicht allzu starken-- Gesichtspunkte, die der Gesetzessystematik und den Gesetzesmaterialien für die Geltung einer bereits mit Ablauf des jeweiligen Beitragsjahres endenden Frist für die Abgabe der Einverständniserklärung zu entnehmen sein könnten, zurücktreten.
- 80** aa) Die berechtigten Interessen der Zulageberechtigten wären bei einer schon mit dem Beitragsjahr endenden Frist ungleich stärker beeinträchtigt als nach der ab 2005 geltenden Rechtslage (Zwei-Jahres-Frist), zumal bei der bis 2004 geltenden Rechtslage bei Annahme einer mit dem Beitragsjahr endenden Frist in der Praxis bis zur Überprüfung des Zulageanspruchs durch die ZfA auch die einjährige Wiedereinsetzungsfrist regelmäßig abgelaufen gewesen sein dürfte.
- 81** Die im Verwaltungswege --wenn auch ohne erkennbare Rechtsgrundlage-- vorgenommenen mehrfachen

"Verlängerungen der sich aus der Gesetzesauslegung der Verwaltung ergebenden kurzen Frist" zeigen, dass es in den ersten Jahren nach dem Inkrafttreten des AVmG noch nicht möglich war, die verschiedenen Datenübermittlungen kurzfristig nach Ende des Beitragsjahres und vor allem technisch reibungslos vorzunehmen. Die gesetzlich vorgesehene Überprüfung des Zulageanspruchs wäre daher in diesen Jahren immer erst nach Ablauf der Frist für die Einverständniserklärung möglich gewesen. Damit wäre --anders als nach der ab 2005 geltenden Rechtslage-- eine Nachholung der Einverständniserklärung systematisch ausgeschlossen gewesen, wenn deren Fehlen im Rahmen des Überprüfungsverfahrens aufgefallen wäre.

- 82** Hinzu kommt, dass bis einschließlich 2004 keine gesetzlichen Hinweispflichten der Anbieter auf das Erfordernis der Einverständniserklärung vorgesehen waren. Auch die Hinweise in den amtlichen Antragsvordrucken waren bis einschließlich 2004 --schon im Hinblick auf die Pflicht zur Abgabe einer Einverständniserklärung dem Grunde nach-- unzureichend (siehe oben 1.d aa (3) (c)); Hinweise auf die --vermeintliche-- Fristbindung dieser Verpflichtung fehlten vollständig.
- 83** bb) Ein öffentliches Interesse an einer derart kurzen Frist ist nicht erkennbar, zumal umgekehrt der ZfA angesichts des gesetzlichen Vorbehalts der Nachprüfung eine mehrjährige Prüfungsfrist zur Verfügung steht.
- 84** Mit der Einverständniserklärung werden keine eigenen materiell-rechtlichen Zwecke verfolgt. Es ist nicht ersichtlich, dass sie einem anderen Ziel als der Wahrung der eigenen Datenschutzinteressen des Zulageberechtigten sowie dem Anstoß der Datenübermittlung (die in allen anderen Fällen bereits auf Anforderung der ZfA vorgenommen wird) dienen könnte. Es wäre aber unverhältnismäßig und zweckwidrig, den gesetzlichen Zulageanspruch einer bestimmten Personengruppe nur deshalb bereits mit Ablauf des Beitragsjahres entfallen zu lassen, weil eine --nach Auffassung des Gesetzgebers zum Schutze dieser Personengruppe erforderliche-- Erklärung nicht bereits bis zu diesem Zeitpunkt vorliegt.
- 85** e) Die Sache ist spruchreif (§ 101 Satz 1 FGO). Abgesehen von der Einhaltung der Frist für die Erteilung des Einverständnisses in die Datenübermittlung ist zwischen den Beteiligten keine der gesetzlichen Voraussetzungen für den Zulageanspruch des Jahres 2004 streitig. Das FG hat ausdrücklich festgestellt, dass die Klägerin die Mindesteigenbeiträge für die Gewährung der Höchstzulage geleistet hat. Auch die Zahl der Kinder der Klägerin ist vom FG festgestellt worden. Damit ist die ZfA verpflichtet, die in § 84 EStG 2002 für das Jahr 2004 vorgesehene Grundzulage von 76 € sowie Kinderzulage (§ 85 EStG 2002) für zwei Kinder in Höhe von jeweils 92 € festzusetzen.
- 86** 3. Die Kostenentscheidung, die nach dem Verhältnis des jeweiligen Obsiegens und Unterliegens zu treffen war, beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de