Urteil vom 25. März 2015, X R 20/14

Altersvorsorgezulage: Mittelbare Zulageberechtigung über den Ehegatten bei Versäumung der für Beamte geltenden Einwilligungsfrist für die unmittelbare Zulageberechtigung - Verfassungsmäßigkeit - "Höhere Gewalt" i.S. des § 110 Abs. 3 AO - Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Irrtümern über Verfahrensrecht

BFH X. Senat

EStG § 10a Abs 1 S 1, EStG § 79 S 1, EStG § 79 S 2, AO § 110, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG § 95 Abs 3 Nr 2, EStG § 90, ZPO § 233, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 05. März 2014, Az: 10 K 14215/12

Leitsätze

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 6. März 2014 10 K 14215/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war in den Streitjahren 2005 bis 2007 Beamtin eines Bundeslandes. Am 13. Dezember 2002 schloss sie 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 zwei 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 260 €; für 2006 und 2007 jeweils 390 €).

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 Am 21. März 2010 führte die ZfA die Überprüfung der Zulage (§ 91 Abs. 1 EStG) 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. Die Klägerin erfuhr nach ihrem Vorbringen durch eine Anfrage des für ihre Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamts (FA) im April 2010 vom Fehlen der Einwilligung. Sie reichte diese Erklärung am 19. April 2010 bei der für sie zuständigen Besoldungsstelle ein.

5 Am 9. März 2011 beantragte die Klägerin über den Anbieter die förmliche Festsetzung von Altersvorsorgezulage für

die Streitjahre. Die ZfA lehnte die Anträge mit Bescheiden vom 31. Januar 2012 ab. Zur Begründung führte sie aus, die Einwilligung sei nicht innerhalb der gesetzlichen Frist von zwei Jahren nach Ablauf des Beitragsjahres erteilt worden. Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand seien nicht vorgetragen worden.

6 Mit ihrem Einspruch behauptete die Klägerin, sie habe bereits beim Vertragsabschluss im Jahr 2002 einen Dauerzulageantrag gestellt und "im Folgejahr" der für sie zuständigen Besoldungsstelle eine schriftliche Einwilligung in die Datenübermittlung erteilt. Daraufhin seien ihr für die Jahre 2002 bis 2004 die beantragten Zulagen anstandslos gewährt worden. Nach Treu und Glauben habe sie daher davon ausgehen dürfen, dass alles seine Richtigkeit habe.

7 Ferner stellte sie in dem am 21. Februar 2012 eingegangenen Einspruchsschreiben einen Wiedereinsetzungsantrag. Sie habe bisher keine entsprechenden Tatsachen vorgetragen, weil die ZfA nicht danach gefragt habe. Vom angeblichen Fehlen eines "Antrags" habe sie erstmals durch den Bescheid vom "31.12.2012" erfahren. Die Jahresfrist für die Gewährung von Wiedereinsetzung ende damit erst am "31.12.2013".

8 Im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens behauptete die Klägerin, sie und ihr Ehemann (E), der ebenfalls Beamter sei und seine Bezüge von derselben Besoldungsstelle erhalte, hätten die "Zustimmung" gleichzeitig erteilt. Möglicherweise sei ihre Erklärung in den Akten des E abgeheftet. Auf entsprechende Anfrage der ZfA teilte die Besoldungsstelle mit, E habe bereits am 17. Dezember 2002 sein Einverständnis mit der Datenübermittlung erklärt. In der Akte des E befinde sich keine Erklärung der Klägerin.

9 Nach Zurückweisung des Einspruchs brachte die Klägerin im Klageverfahren vor, die Vorschrift des § 90 EStG richte sich allein an den Anbieter, nicht aber an den Zulageberechtigten. Ein im Verhältnis zwischen dem Anbieter und der ZfA bestehender Mangel der "Datenaustauschfrist" schlage nicht auf den Zulageberechtigten durch, der --wie hier-- sämtliche Voraussetzungen der Zulageberechtigung erfülle.

10 Wäre die Auslegung der ZfA richtig, würde die Klägerin bei Versäumung der Einwilligungsfrist schlechter gestellt als bei einer schädlichen Verwendung des geförderten Altersvorsorgevermögens. Im letztgenannten Fall wäre ein Rückzahlungsbetrag nämlich zu erlassen, wenn der ehemals Zulageberechtigte erneut zulageberechtigt würde (§ 95 Abs. 3 Nr. 2 EStG in der ab 2010 geltenden Fassung). Diese Regelung sei auf den vorliegenden Fall übertragbar.

11 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 1397). Die Klägerin sei nicht unmittelbar zulageberechtigt, weil sie die Zwei-Jahres-Frist für die Erteilung der Einwilligung in die Datenübermittlung versäumt habe. Das Einwilligungserfordernis sei nicht nur für das Verhältnis zwischen dem Anbieter und der ZfA, sondern auch für das Verhältnis zwischen dem Zulageberechtigten und der ZfA von Bedeutung. Das Vorbringen der Klägerin zur Übertragung der Rechtsfolge des § 95 Abs. 3 Nr. 2 EStG sei nicht nachvollziehbar. Ihre --im Klageverfahren ohnehin nicht wiederholte-- Behauptung, sie habe bereits im Jahr 2003 eine Einwilligung erteilt, habe die Klägerin, die insoweit die Feststellungslast trage, nicht nachgewiesen. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand könne nicht gewährt werden. Für die Beitragsjahre 2005 und 2006 sei im Zeitpunkt der Nachholung der Einwilligung bereits die Jahresfrist des § 110 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) abgelaufen gewesen. In Bezug auf das Beitragsjahr 2007 ließen die Gründe, die die Klägerin innerhalb der Monatsfrist vorgetragen habe, nicht den Schluss auf fehlendes Verschulden an der Fristversäumnis zu.

12 Die Klägerin sei auch nicht nach § 79 Satz 2 EStG mittelbar über E zulageberechtigt, da diese Vorschrift durch § 79 Satz 1 EStG verdrängt werde. Maßgebend hierfür sei, dass die Klägerin zu einer Personengruppe gehöre, der durch § 79 Satz 1 EStG bei Erfüllung der dortigen Voraussetzungen ein Zulageanspruch zugebilligt werde. Es komme nicht darauf an, dass bei Versäumung der Einwilligungsfrist tatsächlich kein Zulageanspruch bestehe.

13 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin, das FG habe den Sachverhalt hauptsächlich unter dem Aspekt der Wiedereinsetzung gewürdigt, sei auf ihr Vorbringen zur Bedeutung der Vorschriften der §§ 90, 95 EStG aber nicht eingegangen.

14 Die Klägerin hat im Revisionsverfahren keinen Antrag gestellt.

15 Die ZfA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

16 Die Revision ist zulässig. Der fehlende Revisionsantrag (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) steht dem nicht entgegen, weil das Begehren der Klägerin aus ihren inhaltlichen Ausführungen eindeutig erkennbar wird (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Juli 2004 X R 24/03, BFHE 206, 292, BStBl II 2004, 975, unter II.A., m.w.N.). Die von der Klägerin geltend gemachten Einwendungen gegen das finanzgerichtliche Urteil lassen erkennen, dass sie auch im Revisionsverfahren eine Entscheidung nach ihren erstinstanzlichen Anträgen begehrt.

III.

17 Die Revision ist auch 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 FGO).

18 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.). Eine mittelbare Zulageberechtigung kann aber nicht mit der vom FG gegebenen Begründung verneint werden, so dass die Sache zur Nachholung weiterer Feststellungen an das FG zurückgeht (unten 2.).

19 1. Die Klägerin ist nicht unmittelbar zulageberechtigt.

20 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, 2 EStG sind u.a. Empfänger von Besoldung nach dem Bundesbesoldungsgesetz (Nr. 1 --erst durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007, BGBl I 2007, 3150, durch die Landesbesoldungsgesetze ergänzt--) bzw. von bestimmten Amtsbezügen aus einem Amtsverhältnis (Nr. 2) 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).

21 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. Tatsächlich hat sie diese Erklärung erst am 19. April 2010 abgegeben. Die Klägerin hat ihr --ohnehin nicht näher substantiiertes-- Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren, sie habe im Jahr 2003 eine Einwilligungserklärung abgegeben, im Klage- und Revisionsverfahren nicht mehr wiederholt. Die gesetzliche Zwei-Jahres-Frist ist damit für alle Streitjahre versäumt.

22 b) Die Einwendungen, die die Klägerin im Klage- und Revisionsverfahren gegen das vorstehend dargestellte --auch vom FG zugrunde gelegte-- Normverständnis vorbringt, greifen nicht durch.

23 aa) Der Senat kann offenlassen, ob die Vorschrift des § 90 EStG ausschließlich das Rechtsverhältnis zwischen dem Anbieter und der ZfA regeln will und der Zulageberechtigte nicht zu den Adressaten dieser Norm gehört (vgl. --zu den Normadressaten der Vorschrift des § 91 EStG-- Senatsurteil vom 22. Oktober 2014 X R 18/14, BFHE 247, 312, Rz 72). Für die Entscheidung des Streitfalls ist dies unerheblich, da sich das Einwilligungserfordernis und die hierfür im Gesetz festgelegte Zwei-Jahres-Frist aus § 10a Abs. 1 EStG ergibt und Adressat dieser Norm unzweifelhaft der Zulageberechtigte ist.

24 bb) Aus der Sondervorschrift des § 95 Abs. 3 Nr. 2 EStG kann die Klägerin im Streitfall nichts ihr Günstiges herleiten. Abgesehen davon, dass diese Vorschrift erst im Jahr 2010 --mithin lange nach den Streitjahren-- in das EStG aufgenommen worden ist, ist der Fall der (anfänglichen) Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 10a EStG schon im Ansatz nicht mit dem der (nachträglichen) schädlichen Verwendung von gefördertem Altersvorsorgevermögen vergleichbar. Dies steht einer analogen Anwendung der Rechtsfolge des § 95 Abs. 3 Nr. 2 EStG auf den Streitfall entgegen.

25 Im Übrigen setzt § 95 Abs. 3 Nr. 2 EStG voraus, dass ein ehemals Zulageberechtigter erneut zulageberechtigt wird. Auch daran fehlt es, weil für die Streitjahre das endgültige *Fehlen* der Zulageberechtigung der Klägerin feststeht,

sie also gerade nicht "erneut zulageberechtigt" geworden ist.

26 cc) Der Senat hat bereits in seinem Urteil in BFHE 247, 312, 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.

27 c) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) kann der Klägerin im Streitfall nicht gewährt werden. Gegen die entsprechenden Ausführungen des FG wendet sich die Klägerin im Revisionsverfahren auch nicht mehr.

28 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).

29 bb) Für die Beitragsjahre 2005 und 2006 scheitert die Gewährung von Wiedereinsetzung bereits an der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO.

30 (1) Vorliegend endete die Einwilligungsfrist für das Beitragsjahr 2006 am 31. Dezember 2008, die Jahresfrist am 31. Dezember 2009. Die Fristen für das Beitragsjahr 2005 endeten dementsprechend früher. Die Klägerin hat aber erst im Jahr 2010 die versäumte Rechtshandlung nachgeholt und den Wiedereinsetzungsantrag gestellt.

31 (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.

32 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).

33 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.

34 cc) Hinsichtlich des Beitragsjahrs 2007 hat das FG die Gewährung von Wiedereinsetzung bereits deshalb verneint, weil es das Einwilligungserfordernis als materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal angesehen hat und Irrtümer über materielles Recht grundsätzlich die Wiedereinsetzung ausschlössen. Dies erweist sich insofern als rechtsfehlerhaft, als es sich bei dem Einwilligungserfordernis lediglich um ein verfahrensrechtliches Merkmal handelt (Senatsurteil in BFHE 247, 312, Rz 73 ff.), und Irrtümer über Verfahrensrecht --insbesondere über die Existenz einer gesetzlichen Frist--, sofern sie ohne Verschulden des Antragstellers bestanden, einer Wiedereinsetzung nicht entgegenstehen (vgl. BFH-Urteil vom 22. Mai 2006 VI R 51/04, BFHE 214, 145, BStBl II 2006, 833).

35 Gleichwohl ist die Verneinung der Wiedereinsetzung durch das FG im Ergebnis zutreffend, da Wiedereinsetzung schon deshalb nicht gewährt werden kann, weil die Klägerin nicht innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses Tatsachen zur Begründung ihres 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, 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).

36 Vorliegend hat die Klägerin spätestens bei Nachholung ihrer Einwilligungserklärung (19. April 2010), die auf einen

Hinweis des FA zurückging, von diesem gesetzlichen Erfordernis gewusst, so dass zu diesem Zeitpunkt das Hindernis weggefallen war. Einwendungen hat sie jedoch erstmals mit einem am 21. Februar 2012 bei der ZfA eingegangenen Schreiben --lange nach Ablauf der Monatsfrist-- vorgebracht, ohne dass der Senat entscheiden müsste, ob sich aus diesen Einwendungen überhaupt tragfähige Wiedereinsetzungsgründe ergeben könnten.

37 2. In Betracht kommt allerdings eine mittelbare Zulageberechtigung der Klägerin nach § 79 Satz 2 EStG.

38 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."

39 aa) Nach dem Wortlaut dieser Norm wäre die Klägerin mittelbar zulageberechtigt, wenn --was bisher allerdings nicht festgestellt ist-- nur E 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 scheitert in Bezug auf die Klägerin für die Streitjahre aber gerade am Fehlen einer fristgerechten Einwilligungserklärung (siehe oben 1.a).

40 bb) Entgegen der Auffassung des FG kann der Senat der Vorschrift des § 79 Satz 1 EStG in systematischer Hinsicht keine Sperrwirkung für die Anwendung des § 79 Satz 2 EStG in dem Sinne entnehmen, dass es nicht auf die Erfüllung aller in § 10a Abs. 1 EStG genannten Voraussetzungen im konkreten Fall ankommen soll, sondern allein auf die abstrakte Zugehörigkeit zu den dort genannten Personenkreisen. Der Wortlaut des § 79 Satz 1 EStG spricht nicht für die vom FG vorgenommene Einschränkung, sondern verweist lediglich auf die Begünstigung "nach § 10a Abs. 1", an der es aber gerade fehlt, wenn die Einwilligung nicht bzw. nicht fristgerecht erteilt wird.

41 Auf das Senatsurteil vom 21. Juli 2009 X R 33/07 (BFHE 225, 457, BStBl II 2009, 995) kann sich das FG für seine Auffassung ebenfalls nicht berufen; der Satz, den das FG dieser Entscheidung entnehmen will, findet sich darin weder ausdrücklich noch sinngemäß. Vielmehr hat der Senat in der genannten Entscheidung die mittelbare Zulageberechtigung der dortigen Klägerin, die als von der Rentenversicherungspflicht befreites Mitglied eines berufsständischen Versorgungswerks nicht unmittelbar zulageberechtigt war, ausführlich geprüft. Die mittelbare Zulageberechtigung scheiterte im Ergebnis nur daran, dass die dortige Klägerin selbst keinen zertifizierten Altersvorsorgevertrag abgeschlossen hatte. Von einer Sperrwirkung des § 79 Satz 1 EStG ist in der zitierten Entscheidung aber keine Rede.

42 cc) Auch der erkennbare Normzweck der Regelung über die mittelbare Zulageberechtigung spricht für die vom Senat vorgenommene Auslegung. Im Gesetzentwurf der damaligen Koalitionsfraktionen zum Altersvermögensgesetz vom 14. November 2000 (BTDrucks 14/4595, 65) ist die --damals sinngemäß im Entwurf des § 10a Abs. 4 Satz 5 EStG enthaltene-- Regelung wie folgt begründet worden: "Bei zusammenveranlagten Ehegatten werden beide zum begünstigten Personenkreis gerechnet, auch wenn nur einer die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 erfüllt. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass auch der nicht pflichtversicherte Ehegatte von der Rentenniveauabsenkung des Pflichtversicherten betroffen ist. Es wird somit beiden Ehegatten ermöglicht, eine eigenständige zusätzliche Altersvorsorge aufzubauen."

43 Damit hat der Gesetzgeber klar zu erkennen gegeben, dass er den nicht unmittelbar zulageberechtigten Ehegatten auch dann in den Kreis der Begünstigten einbeziehen wollte, wenn dieser --wie z.B. nicht berufstätige Ehegatten oder die von der Rentenversicherungspflicht befreiten Mitglieder berufsständischer Versorgungswerke-- selbst gar nicht direkt von einer Absenkung des Versorgungsniveaus betroffen ist. Der Gesetzgeber sah die Begünstigung des nicht unmittelbar betroffenen Ehegatten vielmehr schon deshalb als gerechtfertigt an, weil dieser mittelbar --z.B. über die Absenkung des gemeinsamen Lebensstandards im Alter oder über eine ebenfalls abgesenkte Hinterbliebenenrente-- die Absenkung des Leistungsniveaus zu spüren bekommen würde.

44 Vor diesem Hintergrund ist eine Zulageberechtigung des nicht unter § 79 Satz 1 EStG fallenden Ehegatten auch vom Willen des Gesetzgebers umfasst, wenn die Verneinung eines unmittelbaren Zulageanspruchs --trotz direkter eigener Betroffenheit von einer Absenkung des Versorgungsniveaus-- darauf beruht, dass eine verfahrensrechtliche Voraussetzung des § 10a Abs. 1 EStG nicht erfüllt wird.

45 b) Die mittelbare Zulageberechtigung der Klägerin ist danach im Ergebnis davon abhängig, ob E 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.

46 Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de