

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

## Wiedereinsetzung von Amts wegen aufgrund fehlerhafter Hinweise in einem amtlichen Vordruck; Altersvorsorgezulage für beurlaubte Beamte

BFH X. Senat

EStG § 10a Abs 1 S 1 Nr 4, EStG § 79 S 2, EStG § 81a S 1 Nr 4, AO § 110 Abs 1, SGB 6 § 5 Abs 1 S 1, AO § 110 Abs 3, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG § 26 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 08. Januar 2014, Az: 10 K 14234/11

## Leitsätze

1. Beamte, die ohne Besoldung beurlaubt sind, deren Versorgungsanwartschaft aber auf die zwischenzeitliche Beschäftigung bei einem privaten Arbeitgeber erstreckt wird, können Altersvorsorgezulage nur erhalten, wenn sie innerhalb von zwei Jahren nach dem Beitragsjahr gegenüber dem privaten Arbeitgeber schriftlich in die Übermittlung bestimmter Daten einwilligen.
2. Erteilt der Beamte in diesen Fällen die Einwilligung gegenüber seinem --hierfür unzuständigen-- öffentlich-rechtlichen Dienstherrn, ist wegen der Versäumung der Einwilligungsfrist von Amts wegen Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, weil der amtliche Antragsvordruck jedenfalls für die Jahre 2005 bis 2007 den fehlerhaften Hinweis enthielt, die Einwilligung sei auch in diesen Fällen gegenüber dem Dienstherrn zu erklären.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin Brandenburg vom 9. Januar 2014 10 K 14234/11 aufgehoben.

Hinsichtlich des Streitjahres 2007 wird die Beklagte verpflichtet, unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 28. März 2011 und unter teilweiser Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 28. Juli 2011 Altersvorsorgezulage für 2007 in Höhe von 114 € festzusetzen.

Hinsichtlich der Streitjahre 2005 und 2006 wird die Sache an das Finanzgericht Berlin Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist städtischer Beamter. Seit dem 1. Februar 2000 war er --unter Fortbestehen seines Beamtenverhältnisses-- ohne Bezüge beurlaubt und im Angestelltenverhältnis bei einer Tochter-GmbH der Stadt beschäftigt. Die Gewährleistung seiner beamtenrechtlichen Versorgungsanwartschaft wurde auf diese Beschäftigung erstreckt. Er war daher gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 Nr. 1, Halbsatz 2 des Sechsten Buchs Sozialgesetzbuch (SGB VI) in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungsfrei.
- 2 Im Jahr 2005 schloss der Kläger mit einem Anbieter einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag, auf den er in den Folgejahren eigene Beiträge einzahlte. Eine Einwilligungserklärung (§ 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) betreffend die Übermittlung von Besoldungsdaten an die Beklagte und Revisionsbeklagte (Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen --ZfA--) erteilte der Kläger zunächst nicht.
- 3 Der Anbieter beantragte die Zulage für die Streitjahre 2005 bis 2007 in dem auf das jeweilige Beitragsjahr

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

- 4 Zum 31. Dezember 2008 endete das Angestelltenverhältnis mit der GmbH und die Beurlaubung des Klägers; zum 1. Januar 2009 nahm er seine Tätigkeit als Beamter bei der Stadt wieder auf. Die städtische Besoldungsstelle übersandte ihm einen Vordruck für die Einwilligungserklärung, die er am 12. Januar 2009 ausgefüllt bei dieser Besoldungsstelle einreichte.
- 5 Im Jahr 2010 führte die ZfA die Überprüfung der Zulage (§ 91 Abs. 1 EStG) mittels eines Datenabgleichs durch. Da für die Streitjahre keine Einwilligung des Klägers in die Datenübermittlung vorlag, forderte die ZfA die Zulagen vom Anbieter zurück, der wiederum das Vertragskonto des Klägers belastete. Nach dem Vorbringen des Klägers teilte der Anbieter ihm im September 2010 mit, es bestehe "Klärungsbedarf" hinsichtlich der Zulage; mit Schreiben vom 22. November 2010 wies der Anbieter den Kläger unter Beifügung eines entsprechenden Vordrucks ausdrücklich darauf hin, dass die Einwilligung in die Datenübermittlung für die Zeit der Angestelltentätigkeit gegenüber der GmbH zu erklären sei. Am 9. Dezember 2010 reichte der Kläger eine entsprechende Einwilligungserklärung bei der GmbH ein.
- 6 Mit einem am 21. Dezember 2010 beim Anbieter und am 19. Januar 2011 bei der ZfA eingegangenen Schreiben beantragte der Kläger die förmliche Festsetzung der Zulage u.a. für die Streitjahre. Er erklärte, die Problematik scheine darin zu liegen, dass in den Datensätzen bei der Frage nach einer Beamteneigenschaft kein "ja" eingetragen gewesen sei. Er habe den Anbieter beim Vertragsabschluss "wiederholt" darauf hingewiesen, dass er während der Zeit der Beschäftigung bei der GmbH zwar beurlaubt, aber gleichwohl Beamter gewesen sei.
- 7 Am 28. März 2011 lehnte die ZfA die Festsetzung von Altersvorsorgezulage für die Streitjahre ab. Der Kläger habe die gesetzliche Zwei-Jahres-Frist für die Erteilung der Einwilligung gegenüber der zuständigen Stelle versäumt. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand könne nicht gewährt werden, weil die hierfür vorgetragenen Tatsachen unzureichend seien.
- 8 In seinem Einspruchsschreiben trug der Kläger nochmals vor, er habe den Anbieter vor dem Vertragsschluss und währenddessen immer wieder auf seine besondere persönliche Situation als beurlaubter Beamter hingewiesen. Er habe auf die Beratung durch den Anbieter vertraut und daher davon ausgehen können, dass seine Angaben korrekt umgesetzt würden. Weil ihm der Datenübermittlungsfehler des Anbieters unbekannt geblieben sei, habe er keine Möglichkeit zur Korrektur gehabt. Die Zwei-Jahres-Frist sei durch seine im Jahr 2009 gegenüber der Stadt erklärte Einwilligung zumindest für das Beitragsjahr 2007 gewahrt, da der Dienstherr auch während der Zeit der Beurlaubung unverändert geblieben sei.
- 9 Nach Zurückweisung des Einspruchs trug der Kläger im Klageverfahren ergänzend vor, es müsse berücksichtigt werden, dass der Zeitabstand zwischen den Beitragsjahren und der Überprüfung der Zulageberechtigung durch die ZfA zu lang gewesen sei. Die Überprüfung müsse so zeitnah durchgeführt werden, dass formale Fehler noch geheilt werden könnten. Durch die "Bewilligungsbescheide" sei ein Vertrauenstatbestand dahingehend geschaffen worden, dass die Zulagen rechtlich zutreffend gewährt worden seien.
- 10 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Das Einwilligungserfordernis sei als materiell-rechtliche Voraussetzung des Zulageanspruchs anzusehen. Der Kläger hätte die Einwilligung gemäß § 81a Satz 1 Nr. 4 EStG gegenüber der GmbH erteilen müssen; die Erklärung gegenüber der Stadt reiche nicht aus. Die ZfA sei nach der gesetzlichen Konzeption nicht zu einer frühzeitigeren Prüfung verpflichtet gewesen; verfassungsrechtliche Bedenken hiergegen bestünden nicht. Auch Wiedereinsetzung könne nicht gewährt werden. Für die Beitragsjahre 2005 und 2006 sei bereits die Jahresfrist des § 110 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) abgelaufen. Für 2007 habe der Kläger innerhalb der Monatsfrist keine hinreichenden Wiedereinsetzungsgründe vorgetragen. Die Unkenntnis des gesetzlichen Einwilligungserfordernisses könne als Irrtum über materielles Recht ohnehin keine Wiedereinsetzung begründen.
- 11 Mit seiner Revision vertritt der Kläger die Auffassung, die ZfA dürfe sich nach den Grundsätzen von Treu und Glauben nicht auf den Ablauf der Einwilligungsfrist berufen, da sie in ihren Antragsvordrucken und Erläuterungen die Erfordernisse des Bundesdatenschutzgesetzes (BDSG) nicht beachtet habe. So sei die Erhebung personenbezogener Daten beim Betroffenen nur nach Erteilung bestimmter Hinweise zulässig (§ 4 Abs. 3 Satz 1 BDSG); ferner sei der Betroffene darauf hinzuweisen, dass die Erteilung der Auskunft Voraussetzung für die Gewährung von Rechtsvorteilen sei (§ 4 Abs. 3 Satz 2 BDSG). Auch die Einwilligung in die Erhebung, Verarbeitung und Nutzung personenbezogener Daten setze die Erfüllung von Hinweispflichten voraus (§ 4a Abs. 1 Satz 2 BDSG).

- 12** Zudem bestünden unter den Gesichtspunkten der Verhältnismäßigkeit, der Folgerichtigkeit und des Willkürverbots erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Ausgestaltung des Zulageverfahrens. Wenn das Gesetz es zulasse, dass die Überprüfung erst nach Ablauf der Einwilligungsfrist stattfindet, sei dies weder folgerichtig noch durch die vom FG angestellten Praktikabilitätserwägungen gerechtfertigt. Dies gelte umso mehr, als das Einwilligungserfordernis eine Sonderregelung für einen beschränkten Personenkreis darstelle.
- 13** Für das Beitragsjahr 2007 sei zudem Wiedereinsetzung zu gewähren, da die amtlichen Antragsformulare zumindest irreführend gewesen seien. Auch bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt hätten die dortigen Formulierungen so verstanden werden können, dass keine weiteren Verfahrenshandlungen des Zulageberechtigten mehr erforderlich seien. Erst für spätere Jahre seien in den amtlichen Formularen deutliche Hinweise auf die Notwendigkeit der Einwilligungserklärung enthalten gewesen. Der Kläger habe die Frage, ob er zulagerechtlich als Beamter oder als Angestellter zu gelten habe, "wiederholt und intensiv mit dem Anbieter diskutiert und hinterfragt". Hierüber habe "sowohl bei dem Anbieter als auch bei der DRV große Unsicherheit" geherrscht. Letztlich habe der Anbieter den Kläger als Angestellten eingestuft, so dass er davon ausgehen könne, dass eine Einwilligung nicht erforderlich sei.
- 14** Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 28. Juli 2011 und die Ablehnungsbescheide vom 28. März 2011 aufzuheben und die ZfA zu verpflichten, zu seinen Gunsten Altersvorsorgezulage für das Jahr 2005 in Höhe von 76 € sowie für die Jahre 2006 und 2007 in Höhe von jeweils 114 € festzusetzen.
- 15** Die ZfA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 16** Sie ist der Auffassung, mangelnde Rechtskenntnis begründe nicht die Annahme höherer Gewalt i.S. des § 110 Abs. 3 AO. Die Abgabe der Einwilligungserklärung gegenüber einer unzuständigen Stelle könne nicht als Fiktion der Einwilligung gegenüber der zuständigen Stelle angesehen werden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist begründet. Sie führt für das Streitjahr 2007 zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Entscheidung des Senats in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und für die Streitjahre 2005 und 2006 zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 18** Für das Jahr 2007 ist der Kläger unmittelbar zulageberechtigt. Er hat die erforderliche Einwilligungserklärung zwar --innerhalb der gesetzlichen Zwei-Jahres-Frist-- bei einer hierfür objektiv nicht zuständigen Stelle abgegeben. Da ihm im amtlichen Antragsvordruck aber genau diese Stelle genannt worden war, ist ihm von Amts wegen Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (dazu unten 1.). Für die Jahre 2005 und 2006 ist der Kläger nicht unmittelbar zulageberechtigt, da er die gesetzliche Einwilligungsfrist versäumt hat und ihm insoweit --die fehlerhaften Hinweise im amtlichen Antragsvordruck waren für diese Beitragsjahre nicht kausal für die Fristversäumnis-- keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren ist (unten 2.). Nach der neueren Rechtsprechung des Senats ist in derartigen Fällen aber zu prüfen, ob der Kläger über seine Ehefrau mittelbar zulageberechtigt ist (unten 3.). Zur Nachholung entsprechender Feststellungen geht die Sache insoweit an das FG zurück.
- 19** 1. Für das Beitragsjahr 2007 ist die ZfA antragsgemäß zur Festsetzung der begehrten Altersvorsorgezulage zu verpflichten.
- 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. 4 EStG sind u.a. solche Beamte begünstigt, die ohne Besoldung beurlaubt sind, und zwar für die Zeit einer Beschäftigung, wenn während der Beurlaubung die Gewährleistung einer Versorgungsanwartschaft unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Satz 1 SGB VI auf diese Beschäftigung erstreckt wird. Dies traf im Jahr 2007 auf den Kläger zu.
- 21** Die Begünstigung von Angehörigen des genannten Personenkreises 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, war im Fall des Klägers während der Dauer der Beschäftigung bei der GmbH "der zur Zahlung des Arbeitsentgelts verpflichtete Arbeitgeber" (§ 81a Satz 1 Nr. 4 EStG), also die GmbH.

- 22** b) Nach dieser Regelungslage hätte der Kläger die Einwilligung für das Beitragsjahr 2007 bis zum 31. Dezember 2009 schriftlich gegenüber der GmbH erklären müssen.
- 23** Tatsächlich hat er diese Erklärung aber erst am 9. Dezember 2010 bei der GmbH eingereicht. Die gesetzliche Zwei-Jahres-Frist ist damit versäumt.
- 24** c) Dem Kläger ist hierfür jedoch von Amts wegen Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Dies sieht § 110 Abs. 1 Satz 1 AO vor, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Wiedereinsetzung ohne Antrag --von Amts wegen-- kann gewährt werden, wenn die versäumte Handlung innerhalb der Antragsfrist nachgeholt wird (§ 110 Abs. 2 Sätze 3 und 4 AO).
- 25** aa) Den Kläger traf für das Jahr 2007 kein Verschulden an der Versäumung der Frist.
- 26** Im amtlichen Vordruck für den Antrag auf Altersvorsorgezulage für das Jahr 2005 --dem Jahr, in dem der Kläger den Altersvorsorgevertrag abgeschlossen und für das er erstmals Zulage beantragt hatte-- heißt es (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 4. Oktober 2005, BStBl I 2005, 909, 911, unter E.): "Ich gehörte während des gesamten Kalenderjahres 2004 ausschließlich zum Personenkreis  
- der Beamten, Richter und Berufssoldaten, ...  
- beurlaubten Beamten mit Anspruch auf Versorgung für die Dauer der Beschäftigung, ...  
ja, in diesem Fall sind im Feldbereich E keine weiteren Angaben erforderlich, da die maßgebenden Einkommensdaten aufgrund Ihrer --dem Dienstherrn gegenüber abgegebenen-- Einwilligung von diesem übermittelt werden."
- 27** In diesem Vordruck ist zwar die statusrechtliche Sondergruppe, der der Kläger angehörte, ausdrücklich bezeichnet (beurlaubte Beamte mit Anspruch auf Versorgung für die Dauer der Beschäftigung). Auch für diese Gruppe wird im Vordruck aber darauf hingewiesen, dass die Einwilligung "dem Dienstherrn gegenüber" abzugeben sei. Dieser Hinweis war objektiv unzutreffend, da der Kläger die Einwilligung gemäß § 81a Satz 1 Nr. 4 EStG bei seinem --privatrechtlichen-- Arbeitgeber hätte einreichen müssen. Sein --öffentlich-rechtlicher-- Dienstherr blieb hingegen auch während der Zeit der Beurlaubung die Stadt. Diese war aber --anders als im Vordruck erläutert-- nach der gesetzlichen Regelung nicht für die Entgegennahme der Einwilligungserklärung zuständig.
- 28** Tatsächlich hat der Kläger die Einwilligung innerhalb der gesetzlichen Zwei-Jahres-Frist bei der Stadt (seinem Dienstherrn) eingereicht. Dies entsprach zwar bei objektiver Betrachtung nicht der gesetzlichen Regelung, wohl aber dem eindeutigen Hinweis im amtlichen Vordruck. Da kein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass der Kläger, der seinerzeit nicht durch eine fachkundige Person vertreten wurde, die objektive, sehr komplexe Rechtslage tatsächlich kannte --auch die ZfA geht von einem Rechtsirrtum des Klägers aus--, handelte er nicht schuldhaft, indem er sich an die eindeutigen Hinweise im amtlichen Vordruck hielt. Insofern unterscheidet sich der Streitfall von Sachverhaltskonstellationen, in denen ein amtlicher Vordruck zwar für sich genommen objektiv zutreffende Angaben enthält, der Steuerpflichtige diese Angaben aber missversteht (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. August 1998 III R 47/95, BFHE 187, 134, BStBl II 1999, 65, und vom 27. August 1998 III R 15/96, BFH/NV 1999, 368: keine Wiedereinsetzung, wenn im amtlichen Vordruck auf eine Sonderregelung für "einheitliche und gesonderte Feststellungen" hingewiesen wird, der --durch eine fachkundige Person vertretene-- Steuerpflichtige darunter aber auch die bloße "gesonderte Feststellung" versteht).
- 29** Ob der Kläger für das Jahr 2005 --was nach Aktenlage der Fall sein dürfte-- einen Dauerzulageantrag mit Wirkung auch für das Beitragsjahr 2007 gestellt hat, oder ob er für 2007 einen eigenständigen Antrag gestellt hat, kann offen bleiben, da der unzutreffende Hinweis auf die beim Dienstherrn abzugebende Einwilligungserklärung auch im Antragsvordruck für 2007 (BMF-Schreiben vom 7. August 2007, BStBl I 2007, 612, 614) unverändert enthalten ist.
- 30** bb) Der Kläger hat die versäumte Rechtshandlung auch rechtzeitig nachgeholt. Nach den Feststellungen des FG hat

er erstmals durch das Schreiben des Anbieters vom 22. November 2010 Kenntnis davon erlangt, dass die Einwilligung für die Zeit der Angestelltentätigkeit gegenüber der GmbH zu erklären sei. Er hat die Einwilligung am 9. Dezember 2010 --innerhalb der Monatsfrist des § 110 Abs. 2 Sätze 1 und 3 AO-- tatsächlich bei der GmbH eingereicht.

- 31** d) Die Sache ist in Bezug auf das Beitragsjahr 2007 spruchreif (§ 101 Satz 1 FGO). Abgesehen von der Einhaltung der Frist für die Erteilung der Einwilligung in die Datenübermittlung ist zwischen den Beteiligten keine der gesetzlichen Voraussetzungen für den Zulageanspruch des Jahres 2007 streitig. Das FG hat ausdrücklich festgestellt, dass der Kläger den Mindesteigenbeitrag für die Gewährung der Höchstzulage geleistet hat. Damit ist die ZfA verpflichtet, die in § 84 EStG für das Jahr 2007 vorgesehene Grundzulage von 114 € festzusetzen.
- 32** 2. Für die Beitragsjahre 2005 und 2006 ist der Kläger nicht unmittelbar zulageberechtigt.
- 33** a) Die gesetzliche Frist ist --was zwischen den Beteiligten nicht streitig ist-- für beide Jahre versäumt. Für das Beitragsjahr 2006 endete die Frist am 31. Dezember 2008; für das Beitragsjahr 2005 entsprechend noch ein Jahr früher. Tatsächlich ist die Einwilligung aber erst am 9. Dezember 2010 bei der GmbH eingegangen.
- 34** b) Dem Kläger kann insoweit auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden.
- 35** aa) Auch die am 12. Januar 2009 bei der --objektiv nicht zuständigen-- Stadt eingegangene Einwilligungserklärung hätte die Zwei-Jahres-Frist für die Beitragsjahre 2005 und 2006 nicht wahren können. Der fehlerhafte Hinweis im amtlichen Vordruck ist daher für diese Beitragsjahre nicht kausal für die Fristversäumung geworden, da dieser Hinweis den Kläger nicht etwa von der Abgabe einer Einwilligungserklärung als solcher hat abhalten können, sondern nur dazu führen konnte, dass die Erklärung bei einer hierfür unzuständigen Stelle eingereicht wurde.
- 36** bb) Da bei tatsächlicher Abgabe der Einwilligungserklärung gegenüber der zuständigen Stelle am 9. Dezember 2010 für die Beitragsjahre 2005 und 2006 auch die Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO bereits abgelaufen war, könnte Wiedereinsetzung nur dann gewährt werden, wenn die Nachholung der versäumten Handlung vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war. Dies ist nicht der Fall.
- 37** (1) 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).
- 38** Bei Anwendung dieses strengen Maßstabs war der Kläger nicht durch höhere Gewalt an der Wahrung der Jahresfrist für die Stellung eines Wiedereinsetzungsantrags gehindert. Er hat selbst vorgetragen, seinen Status wiederholt und intensiv mit dem Anbieter diskutiert und hinterfragt zu haben. Wenn damit aber unstreitig ist, dass der Kläger nicht nur Anlass hatte, sich mit seinem besonderen Status zu befassen, sondern er dies auch tatsächlich "wiederholt und intensiv" getan hat, dann hätte er im Rahmen seiner Klärungsversuche zumindest auch den amtlichen Antragsvordruck heranziehen müssen. Aus diesem ergab sich aber bereits für das Beitragsjahr 2005, dass bei "beurlaubten Beamten mit Anspruch auf Versorgung für die Dauer der Beschäftigung" eine Einwilligung erforderlich war. Unrichtig war der amtliche Vordruck nur insoweit, als für die Personengruppe, der der Kläger angehörte, eine unzuständige Stelle als Adressat der Einwilligungserklärung benannt wurde. Im Übrigen erfüllt ein bloßer Rechtsirrtum nicht die Voraussetzungen für die Annahme "höherer Gewalt" i.S. des § 110 Abs. 3 AO (BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, BFHE 242, 535, BStBl II 2014, 46, Rz 52).
- 39** Der Kläger hätte danach bei Heranziehung des amtlichen Antragsvordrucks nicht gänzlich von der Abgabe einer Einwilligungserklärung innerhalb der gesetzlichen Frist absehen dürfen, so dass er nicht durch höhere Gewalt an der Nachholung der versäumten Rechtshandlung bzw. der Stellung eines Wiedereinsetzungsantrags gehindert war.
- 40** c) Der Senat hat 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 für Besoldungsempfänger (§ 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 Nr. 1, § 81a Satz 1 Nr. 1 EStG) maßgebenden Normen verfassungsgemäß sind. Nichts anderes gilt für die ebenso strukturierten Normen für beurlaubte Beamte (§ 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 Nr. 4, § 81a Satz 1 Nr. 4 EStG). Mangels gesetzlicher Rentenversicherungspflicht dieses

Personenkreises verfügt die ZfA --anders als bei rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern-- nicht über die Einkommensdaten dieser Zulageberechtigten. Eine Datenübermittlung muss daher durch den Zulageberechtigten selbst --mittels Erteilung der Einwilligung-- angestoßen werden. Dies reicht angesichts des Umstands, dass verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab insoweit lediglich das Willkürverbot ist, zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Differenzierung zwischen rentenversicherungspflichtigen und nicht rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern aus.

- 41** d) Die auf die Vorschriften der §§ 4, 4a BDSG gestützten Bedenken des Klägers gegen die Gestaltung der datenschutzrechtlich erforderlichen Hinweise in den Antragsvordrucken vermag der Senat nicht zu teilen. Da die Revisionsbegründung sich insoweit noch nicht einmal ansatzweise mit der konkreten Ausgestaltung der Vordrucke für die Zulageanträge und die Einwilligungserklärungen auseinandersetzt, sieht der Senat von näheren Ausführungen ab.
- 42** Darüber hinaus weist der Senat darauf hin, dass die Nichtbeachtung der datenschutzrechtlichen Erfordernisse nicht etwa die Gewährung der Zulage, sondern die Unwirksamkeit einer erklärten Einwilligung in die Datenübermittlung zur Folge hätte (§ 4a BDSG). Auch bei einer unwirksamen Einwilligung könnte der Kläger im vorliegenden Verfahren aber nicht mehr erlangen als bei einer zwar wirksamen, aber verspätet abgegebenen Einwilligung.
- 43** 3. In Betracht kommt allerdings eine mittelbare Zulageberechtigung des Klägers nach § 79 Satz 2 EStG.
- 44** a) § 79 EStG in der für die Streitjahre 2005 und 2006 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."
- 45** Nach dem Wortlaut dieser Norm wäre der Kläger mittelbar zulageberechtigt, wenn --was bisher allerdings nicht festgestellt ist-- seine Ehefrau nach § 79 Satz 1 EStG unmittelbar zulageberechtigt wäre und die Eheleute die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG erfüllen würden. Entscheidend für die mittelbare Zulageberechtigung ist, dass der Kläger nicht selbst nach § 10a Abs. 1 EStG begünstigt ist. Die Erfüllung des Tatbestands der zuletzt genannten Norm scheidet in Bezug auf den Kläger für die Streitjahre 2005 und 2006 aber gerade am Fehlen einer fristgerechten Einwilligungserklärung (s. oben 2.). Zur näheren rechtlichen Begründung verweist der Senat auf sein Urteil vom 25. März 2015 X R 20/14 ([www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen](http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen), Datum der Veröffentlichung: 15. Juli 2015).
- 46** b) Die mittelbare Zulageberechtigung des Klägers ist danach im Ergebnis davon abhängig, ob seine Ehefrau in den Streitjahren nach § 10a Abs. 1 EStG begünstigt war und die Eheleute die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG erfüllten. Zur Nachholung der entsprechenden Feststellungen geht die Sache an das FG zurück.
- 47** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei einer nur teilweisen Zurückverweisung der Sache kann dem FG im Hinblick auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung die Entscheidung über die gesamten Kosten des Revisionsverfahrens übertragen werden (Senatsurteil vom 16. September 2004 X R 25/01, BFHE 207, 515, BStBl II 2006, 228, unter II.8., m.w.N.).

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