Urteil vom 24. August 2016, X R 3/15

Altersvorsorgezulage bei nachversicherten ehemaligen Beamten - Wahlrecht des Steuerpflichtigen bei Begehren einer steuerrechtlichen Vergünstigung

ECLI:DE:BFH:2016:U.240816.XR3.15.0

BFH X. Senat

EStG § 10a Abs 1 S 1, EStG § 79, EStG § 82 Abs 5, SGB 6 § 8, EStG § 86, EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 03. Dezember 2014, Az: 10 K 10242/13

Leitsätze

1. NV: Eine Beamtin auf Widerruf, die im Beitragsjahr aus dem Beamtenverhältnis ausscheidet, kann jedenfalls bei kurzfristiger Nachversicherung Altersvorsorgezulage als Pflichtversicherte erhalten, ohne dass die Erteilung einer Einwilligung in die Übermittlung von Besoldungsdaten erforderlich ist .

2. NV: Ein Steuerpflichtiger, der eine bestimmte steuerrechtliche Vergünstigung begehrt, die in mehreren nebeneinander stehenden gesetzlichen Tatbeständen als Rechtsfolge vorgesehen ist, kann sich auf denjenigen Tatbestand berufen, der die für ihn günstigeren Voraussetzungen enthält .

Tenor

Die Revision der Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 4. Dezember 2014 10 K 10242/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) hatte mit einem Anbieter einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag abgeschlossen, auf den sie im Streitjahr 2008 eigene Beiträge einzahlte. Am 1. Februar 2007 wurde sie zur Beamtin auf Widerruf ernannt. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) endete das Beamtenverhältnis am 19. Dezember 2008 mit der Aushändigung des Prüfungszeugnisses. Aufgrund der in § 60 des Bundesbesoldungsgesetzes (BBesG) getroffenen Regelung wurden ihr die Anwärterbezüge aber noch bis zum Ende des Monats Dezember 2008 weitergewährt. Eine weitere berufliche Tätigkeit übte die Klägerin im Jahr 2008 nicht aus.

2 Weil die Klägerin ohne eine Versorgungsanwartschaft aus dem Beamtenverhältnis ausgeschieden war, wurde sie gemäß § 8 Abs. 2 des Sechsten Buchs Sozialgesetzbuch (SGB VI) in der gesetzlichen Rentenversicherung nachversichert. Hierüber erteilte ihr die zuständige Besoldungsstelle am 6. Februar 2009 eine Nachversicherungsbescheinigung. Die Deutsche Rentenversicherung Baden-Württemberg übersandte der Klägerin am 4. März 2009 ein Schreiben, in dem es heißt: "wir haben die Nachversicherung gemäß § 8 SGB VI für Sie durchgeführt. Die Nachversicherungszeiten stehen einer rentenversicherungspflichtigen Beschäftigung gleich." Dem Schreiben war ein Rentenversicherungsverlauf beigefügt, in dem die für das Streitjahr 2008 gespeicherten Beiträge mit dem Vermerk "Pflichtbeitragszeit berufliche Ausbildung Nachversicherung" versehen sind.

3 Am 8. März 2009 übermittelte der Anbieter der Beklagten und Revisionsklägerin (Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen --ZfA--) den Zulageantrag der Klägerin für 2008. Darin ist angegeben, die Klägerin sei wegen ihrer in der gesetzlichen Rentenversicherung bestehenden Pflichtversicherung unmittelbar zulageberechtigt. Die in § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für Beamte

erforderliche Einwilligung in die Übermittlung von Besoldungsdaten von der Besoldungsstelle an die zentrale Stelle erteilte die Klägerin nicht innerhalb der hierfür vorgesehenen Zwei-Jahres-Frist.

4 Die ZfA überwies aufgrund der übermittelten Daten zunächst Altersvorsorgezulage in Höhe von 539 € auf das beim Anbieter geführte Konto der Klägerin. Später nahm die ZfA die in § 91 EStG vorgesehene maschinelle Überprüfung des Zulageanspruchs vor. Da sie dabei weder eine Rentenversicherungspflicht der Klägerin noch das Vorliegen einer Einwilligung in die Datenübermittlung feststellen konnte, forderte sie die Zulage vom Anbieter zurück.

5 Am 22. März 2012 ging bei der ZfA der im vorliegenden Verfahren streitgegenständliche Antrag der Klägerin auf förmliche Festsetzung der Zulage für 2008 ein, den die Klägerin sinngemäß damit begründete, sie sei rentenversicherungspflichtig gewesen.

6 Die ZfA bat die Besoldungsstelle um Mitteilung der maßgebenden Einnahmen der Klägerin. In diesem Schreiben vertrat die ZfA die Auffassung, das Bruttoentgelt aus der Nachversicherung könne nicht zur Berechnung des Mindesteigenbeitrags herangezogen werden. In ihrem Antwortschreiben teilte die Besoldungsstelle indes einen Betrag mit, der mit dem Bruttoentgelt aus der Nachversicherung identisch war.

7 Am 10. September 2012 lehnte die ZfA die Festsetzung von Altersvorsorgezulage für 2008 ab. Zur Begründung führte sie aus, die Klägerin habe die erforderliche Einwilligung in die Datenübermittlung nicht innerhalb der Zwei-Jahres-Frist erklärt.

8 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 712). Für die Zulageberechtigung --ohne Erfordernis einer Einwilligungserklärung-- genüge es, dass die Klägerin jedenfalls aufgrund ihrer Nachversicherung die Stellung einer Pflichtversicherten (§ 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) erlangt habe. Dies folge bereits aus dem Gesetzeswortlaut: § 8 Abs. 1 Satz 2 SGB VI stelle die Nachversicherten den Pflichtversicherten gleich. Die entsprechenden Beiträge seien kraft Gesetzes als rechtzeitig gezahlte Pflichtbeiträge anzusehen (§ 185 Abs. 2 Satz 1 SGB VI). Aus dem Zweck der Regelung über die Einwilligungserklärung folge nichts anderes, da die Nachversicherung vom zuständigen Rentenversicherungsträger vorgenommen werde, mit dem die ZfA ohnehin im Datenaustausch stehe. Dass die Klägerin zusätzlich auch die materiellen Anspruchsvoraussetzungen des § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG (Beamtin) erfülle, schließe den bereits unter dem Gesichtspunkt der Pflichtversicherung bestehenden Zulageanspruch nicht aus, da es nach allgemeinen Regeln ausreichend sei, wenn ein Steuerpflichtiger einen von mehreren alternativen Anspruchstatbeständen erfülle.

9 Mit ihrer Revision vertritt die ZfA weiterhin die Auffassung, die Klägerin sei nicht als Pflichtversicherte i.S. des § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG anzusehen. Die im SGB VI vorgenommene Gleichstellung der Nachversicherten mit Pflichtversicherten beruhe auf dem sozialversicherungsrechtlichen "Für-Prinzip" und sei nicht auf das Steuerrecht, in dem das "In-Prinzip" gelte, übertragbar.

10 Im Zulageverfahren, das in besonderer Weise auf Schnelligkeit, Einfachheit und Effizienz gerichtet sei, müssten Schwebezustände vermieden werden. Zwar sei die ZfA berechtigt, die Angaben der Antragsteller bis zur zeitlichen Grenze des Eintritts der Festsetzungsverjährung zu überprüfen; die Tatsachen, die den materiellen Zulageanspruch begründeten, müssten aber bereits im Beitragsjahr vorgelegen haben. Da die denkbare Rückwirkung einer Nachversicherung die für die Erteilung einer Einwilligungserklärung geltende Frist weit überschreiten könne, wäre die Effizienz des Zulageverfahrens nicht mehr gewährleistet. Vor Durchführung der Nachversicherung könne der Rentenversicherungsträger der ZfA keine Pflichtversicherung melden. Derartige Fälle müssten daher aufwändig personell bearbeitet werden. Auch könnten Fehler bei der Berechnung des Mindesteigenbeitrags (§ 86 EStG) auftreten, weil bei nachversicherten Personen dann möglicherweise die beitragspflichtigen Einnahmen und die bezogene Besoldung addiert würden. Ferner könne es bei Beamten, die zunächst wegen fehlender Einwilligungserklärung als mittelbar zulageberechtigt über ihren Ehegatten behandelt worden seien, durch eine spätere Nachversicherung zu einer unbeabsichtigten Kürzung ihres Zulageanspruchs kommen, wenn sie nunmehr rückwirkend als unmittelbar zulageberechtigt anzusehen seien und erstmals die Leistung eines Mindesteigenbeitrags zu prüfen sei.

11 Bei Pflichtversicherten würden die zur Bearbeitung des Zulageantrags erforderlichen Daten durch die ZfA abgerufen (§ 91 Abs. 1 EStG), während bei Beamten die Besoldungsstellen die Daten aktiv übermittelten (§ 91 Abs. 2 EStG). Dies zeige, dass der Gesetzgeber jedenfalls aus verwaltungspraktischen Gründen davon ausgehe, dass keine Identität zwischen den in § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG einerseits und Halbsatz 2 andererseits genannten Personengruppen bestehen könne.

12 Auch wenn das Beamtenverhältnis am 19. Dezember 2008 geendet habe, sei dieses Datum nicht maßgeblich, weil seinerzeit noch offen gewesen sei, ob eine Nachversicherung durchzuführen sein würde. Erst durch eine spätere Willensbildung und Erklärung der Klägerin sei die Nachversicherungspflicht eingetreten.

13 Die ZfA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

14 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Sie verweist auf die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG), derzufolge der Nachversicherungsfall kraft Gesetzes allein mit dem unversorgten Ausscheiden aus einer versicherungsfreien Beschäftigung eintrete (Urteil vom 3. November 1982 1 RA 63/81, BSGE 54, 155). Da die Klägerin am 19. Dezember 2008 --und damit noch während des Jahres 2008-- aus dem Beamtenverhältnis ausgeschieden sei, stelle sich die von der ZfA befürchtete Rückwirkungsproblematik im Streitfall von vornherein nicht. Hilfsweise sei die Durchführung der Nachversicherung als materiell rückwirkendes Ereignis für das Beitragsjahr anzusehen.

Entscheidungsgründe

16 II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

17 Das FG hat sowohl im Ergebnis als auch in der Begründung zutreffend einen Zulageanspruch der Klägerin für das Streitjahr 2008 bejaht.

18 1. Der Umstand, dass die Klägerin nicht innerhalb von zwei Jahren nach dem Ende des Beitragsjahres gegenüber ihrer Besoldungsstelle in die Übermittlung von Besoldungsdaten eingewilligt hat, steht dem Zulageanspruch nicht entgegen.

19 Gemäß der im Jahr 2008 geltenden Fassung des § 79 Satz 1 EStG hatten nach § 10a Abs. 1 EStG begünstigte unbeschränkt steuerpflichtige Personen Anspruch auf eine Altersvorsorgezulage. In der in Bezug genommenen Vorschrift des § 10a Abs. 1 (hier: Satz 1 Halbsatz 1) EStG sind zunächst die in der gesetzlichen Rentenversicherung Pflichtversicherten --insoweit ohne weitere Voraussetzungen-- genannt.

20 a) Schon aus dem Wortlaut der Regelungen des SGB VI folgt, dass die Klägerin als Pflichtversicherte zu behandeln ist.

21 Gemäß § 8 Abs. 1 Satz 2 SGB VI stehen Nachversicherte den Personen gleich, die versicherungspflichtig sind. Bemessungsgrundlage für die im Rahmen der Nachversicherung zu leistenden Beiträge sind die beitragspflichtigen Einnahmen aus der Beschäftigung im Nachversicherungszeitraum bis zur jeweiligen Beitragsbemessungsgrenze (§ 181 Abs. 2 Satz 1 SGB VI). Die gezahlten Beiträge gelten als rechtzeitig gezahlte Pflichtbeiträge (§ 185 Abs. 2 Satz 1 SGB VI).

22 Der klare Wortlaut dieser Normen zeigt, dass Nachversicherte im Recht der gesetzlichen Rentenversicherung als Pflichtversicherte behandelt werden. Dass die gesetzlichen Formulierungen --so die Ansicht der ZfA-- auf eine Fiktion (oder möglicherweise auch auf eine Rechtsfolgenverweisung) hindeuten, ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich. Denn mit Durchführung der Nachversicherung unterlag die Klägerin für das Jahr 2008 ausschließlich den Regelungen der gesetzlichen Rentenversicherung für Pflichtversicherte. Dass sie vom 1. Februar 2007 bis zum 19. Dezember 2008 Beamtin war, ist für ihre Altersversorgung --materiell und formell-- ohne jede Bedeutung. Selbst wenn die zitierten Regelungen des SGB VI dahingehend zu verstehen wären, dass sie eine Pflichtversicherung nicht anordnen, sondern lediglich fingieren oder eine Rechtsfolgenverweisung enthalten, wäre es nicht nur gerechtfertigt, sondern geradezu zwingend, eine solche Fiktion oder Rechtsfolgenverweisung --deren materielle und formelle sozialversicherungsrechtliche Ergebnisse identisch mit denen einer von Anfang an bestehenden Pflichtversicherung sind-- der Besteuerung zugrunde zu legen.

23 Im Übrigen hat der Senat eine rentenversicherungsrechtliche Fiktion auch sonst bereits der Besteuerung zugrunde gelegt (vgl. Urteil vom 9. Dezember 2015 X R 30/14, BFHE 252, 134, BStBl II 2016, 624; zur Erfüllungsfiktion des § 107 des Zehnten Buchs Sozialgesetzbuch).

24 Der in § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG verwendete Begriff "Pflichtversicherte" ist im EStG nicht anders

auszulegen als im SGB VI. Es ist kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich, dass der Gesetzgeber sich in § 10a EStG, der erkennbar an die Vorschriften über die gesetzliche Rentenversicherung anknüpft, von der dortigen Terminologie lösen wollte. Dies folgt auch aus der --von der ZfA selbst angeführten-- Vorschrift des § 14 Abs. 1 Satz 1 der Altersvorsorge-Durchführungsverordnung. Dort heißt es: "... Angaben des Zulageberechtigten zur Rentenversicherungspflicht ... im Sinne des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch ...". Es wird also gerade kein eigenständiger einkommensteuerrechtlicher Begriff der Rentenversicherungspflicht bzw. der Pflichtversicherten begründet, sondern vielmehr der sozialversicherungsrechtliche Begriff aus dem SGB VI vollinhaltlich übernommen.

25 b) Der bestehende, auf § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG gestützte Zulageanspruch der Klägerin entfällt nicht dadurch, dass die Klägerin zusätzlich auch die materiellen Anspruchsvoraussetzungen des § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG erfüllt.

26 aa) Wie schon das FG zutreffend ausgeführt hat, folgt aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine bestimmte steuerrechtliche Vergünstigung begehrt, die in mehreren nebeneinander stehenden gesetzlichen Tatbeständen als Rechtsfolge vorgesehen ist, sich auf denjenigen Tatbestand berufen kann, der die für ihn günstigeren Voraussetzungen enthält (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14. Januar 2009 I R 47/08, BFHE 224, 126, BStBl II 2011, 131, unter II.3.). Dies ist auch hier der Fall, da die Regelung des § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG für die Klägerin --wegen des Fehlens der Notwendigkeit, innerhalb einer bestimmten Frist eine Einwilligungserklärung abgeben zu müssen-- günstiger ist als die des § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG.

27 bb) Diese allgemeinen Rechtsgrundsätze werden --entgegen der Auffassung der ZfA-- im Streitfall nicht durch den Zweck der Regelung über das Erfordernis einer Einwilligungserklärung überlagert.

28 Der erkennende Senat hat den Zweck des Einwilligungserfordernisses --und zugleich die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der darin liegenden Schlechterstellung von Beamten im Vergleich zu Pflichtversicherten-- darin gesehen, dass wegen der autonomen Datenverarbeitung durch eine Vielzahl einzelner öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber und des Fehlens eines einheitlichen Zuordnungskriteriums ein automatisierter Datenabgleich zwischen der ZfA und den zahlreichen öffentlich-rechtlichen Besoldungsstellen "faktisch nicht möglich" sei (Urteil vom 22. Oktober 2014 X R 18/14, BFHE 247, 312, BStBl II 2015, 371, Rz 62). Mit der Durchführung einer Nachversicherung sind jedoch --wie schon aus der Mitteilungspflicht des § 185 Abs. 4 SGB VI folgt-- sämtliche erforderlichen Daten im Versicherungskonto des Nachversicherungspflichtigen beim zuständigen Rentenversicherungsträger gespeichert. Diese Daten unterfallen der in § 91 Abs. 1 EStG vorgesehenen automatisierten Datenübermittlung zwischen den Rentenversicherungsträgern und der ZfA. Die in dem vorgenannten Senatsurteil dargestellte besondere Situation, in der das Verlangen nach einer Einwilligungserklärung sachlich gerechtfertigt wäre, ist hier daher nicht gegeben. Die von der ZfA hervorgehobenen Verfahrensgrundsätze der Schnelligkeit, Einfachheit und Effizienz werden nicht berührt.

29 c) Auf die zwischen den Beteiligten umstrittene Frage, inwieweit einer erst in ferner Zukunft eintretenden Verwirklichung eines Nachversicherungstatbestands materielle Rückwirkung auf das aktuelle Beitragsjahr zukommen könnte (verneinend Myßen, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10a Rz B 150), kommt es im Streitfall nicht an.

30 Die Klägerin war nach den --für den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden-- Feststellungen des FG am 19. Dezember 2008 aus dem Beamtenverhältnis ausgeschieden. Dass die Anwärterbezüge aufgrund der Regelung des § 60 BBesG noch bis zum 31. Dezember 2008 weitergewährt wurden, betraf nur das Behaltendürfen der --vorausgezahlten-- Bezüge für den Monat Dezember 2008, verlängerte den Beamtenstatus als solchen aber nicht über den 19. Dezember 2008 hinaus.

31 Entgegen der --nicht näher belegten-- Auffassung der ZfA ist der Eintritt des Nachversicherungsfalls nicht von einer Willensbildung oder Erklärung des ausgeschiedenen Beamten abhängig. Vielmehr knüpft § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 SGB VI den Eintritt des Nachversicherungsfalls allein an das Ausscheiden aus dem Beamtenverhältnis ohne Anspruch oder Anwartschaft auf eine Altersversorgung. Diese Betrachtungsweise liegt auch der Rechtsprechung des BSG zugrunde (vgl. das von der Klägerin angeführte Urteil in BSGE 54, 155, zu der --mit § 8 Abs. 2 SGB VI insoweit wortgleichen-- Vorläuferregelung des § 9 des Angestelltenversicherungsgesetzes; ebenso zu § 8 Abs. 2 SGB VI Urteil vom 9. November 1999 B 4 RA 58/98 R, Neue Zeitschrift für Sozialrecht 2000, 356, unter 2.b).

32 Damit ist der Nachversicherungsfall noch im Streitjahr 2008 eingetreten. Die erforderliche Verwaltungstätigkeit des Rentenversicherungsträgers wurde kurzfristig --bereits in den ersten Wochen des Jahres 2009-- durchgeführt und abgeschlossen.

33 Zu den von der ZfA in diesem Zusammenhang befürchteten praktischen Problemen konnte es jedenfalls im Streitfall nicht kommen. Hier wurde der Zulageantrag für 2008 der ZfA erst übermittelt, nachdem die Nachversicherung der Klägerin vollständig abgeschlossen war und die entsprechenden Daten sowohl im Rentenversicherungskonto der Klägerin gespeichert als auch der Klägerin mitgeteilt worden waren. Zu diesem Zeitpunkt hätte die ZfA also problemlos auf die bei der Deutschen Rentenversicherung vorhandenen Daten zugreifen können; diese Daten waren nicht weiter korrekturbedürftig.

34 d) Auch die weiteren Erwägungen der ZfA überzeugen den Senat nicht.

35 aa) Aus der Regelung über die Ermittlung der Höhe des Mindesteigenbeitrags (§ 86 EStG) kann die ZfA nichts ihr Günstiges ableiten. Schon das FG hat zutreffend darauf hingewiesen, dass § 86 EStG für die Prüfung der Frage, ob dem Grunde nach eine Zulageberechtigung besteht, keine Bedeutung haben kann. Denn hierfür ist stets auf die Verhältnisse im jeweiligen Beitragsjahr abzustellen (§ 10a Abs. 1 Satz 1 EStG). Demgegenüber sind nach § 86 EStG für die Ermittlung der Höhe des Mindesteigenbeitrags die Höhe bestimmter "in dem dem Kalenderjahr vorangegangenen Kalenderjahr" erhaltenen Einnahmen maßgeblich.

36 Dass diese Überlegung des FG zutreffend ist, zeigt sich schon an Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger im maßgebenden Beitragsjahr eine rentenversicherungspflichtige Tätigkeit ausübt, im Vorjahr aber Beamter war. Ein solcher Steuerpflichtiger wäre für das Beitragsjahr unzweifelhaft zulageberechtigt nach § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, ohne eine Einwilligungserklärung abgeben zu müssen. Gleichwohl wäre für die Ermittlung des von ihm zu leistenden Mindesteigenbeitrags nach der ausdrücklichen Regelung des § 86 EStG auf die Höhe der im Vorjahr bezogenen Besoldung abzustellen. Dies zeigt, dass § 86 EStG lediglich für die Höhe eines Zulageanspruchs --in Fällen der Erbringung nur geringer Eigenleistungen-- von Bedeutung ist, nicht aber für die Frage des Bestehens eines solchen Anspruchs dem Grunde nach.

37 Soweit die ZfA sinngemäß vorbringt, die von ihr verwendete Software addiere in Fällen wie dem vorliegenden zur Ermittlung der Höhe des Mindesteigenbeitrags die Höhe der bezogenen Besoldung (§ 86 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG) zu den erzielten --betragsmäßig identischen-- beitragspflichtigen Einnahmen i.S. des SGB VI (§ 86 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) hinzu, was zu falschen Ergebnissen führe, ist dies kein Argument gegen die vom FG und vom Senat vertretene Auslegung der gesetzlichen Regelung des § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG. Vielmehr hätte umgekehrt die ZfA die von ihr verwendete Software an die gesetzliche Regelung anzupassen, wenn es zu fehlerhaften Berechnungsergebnissen kommen sollte.

38 bb) Darüber hinaus bildet die ZfA den --von ihr als problematisch angesehenen-- Fall, dass ein Beamter wegen fehlender Einwilligungserklärung zunächst nur als mittelbar zulageberechtigt über seinen Ehegatten angesehen worden sei (§ 79 Satz 2 EStG). Ein mittelbar Zulageberechtigter erhalte aber --ohne das Erfordernis, einen eigenen Mindesteigenbeitrag leisten zu müssen-- schon dann die ungekürzte Zulage, wenn der unmittelbar zulageberechtigte Ehegatte seinen Mindesteigenbeitrag erbracht habe (§ 86 Abs. 2 Satz 1 EStG). Wenn nun ein solcher Beamter unversorgt ausscheide, daher nachversichert werde und nunmehr rückwirkend als unmittelbar zulageberechtigt zu behandeln sei, könne sich seine zulagenrechtliche Situation bei Zugrundelegung der Auffassung des FG verschlechtern, weil für ihn erstmals zu prüfen sei, ob er selbst den Mindesteigenbeitrag geleistet habe.

39 Hierzu ist der erkennende Senat zum einen der Ansicht, dass es der von ihm für zutreffend gehaltenen Gesetzesauslegung --die sich im überwiegenden Teil der Fälle für die Betroffenen günstig auswirken wird-- weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht entgegen steht, wenn es in wenigen Ausnahmefällen zu einer ungünstigen Auswirkung für die Betroffenen kommen kann.

40 Zum anderen haben die Personen, die von einer Umqualifizierung ihrer bisher mittelbaren in eine unmittelbare Zulageberechtigung betroffen sind, gemäß § 82 Abs. 5 EStG die Möglichkeit, für abgelaufene Beitragsjahre bis zum Beitragsjahr 2011 --und damit auch für das Streitjahr 2008-- eigene Altersvorsorgebeiträge nachzuentrichten. Diese Regelung dient gerade dazu, dass die Angehörigen der genannten Personengruppe nachträglich den Mindesteigenbeitrag erbringen können und sich auf diese Weise ihren Anspruch auf Gewährung einer ungekürzten Zulage erhalten.

41 cc) Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24. Juli 2013 (BStBl I 2013, 1022), auf das die ZfA sich beruft --und das als lediglich norminterpretierende Verwaltungsvorschrift für den erkennenden Senat ohnehin nicht bindend wäre--, enthält keine eindeutige Aussage zu der hier zu beurteilenden Frage. Insbesondere verhält es sich nicht dazu, wie in Fällen einer Nachversicherung zu verfahren ist.

42 2. Da zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, dass alle weiteren Voraussetzungen des Zulageanspruchs erfüllt sind, hat das FG die ZfA zu Recht verpflichtet, zugunsten der Klägerin die beantragte Altersvorsorgezulage für 2008 in Höhe von 539 € festzusetzen.

43 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de