Urteil vom 12. August 2020, X R 22/18

Von der ZfA vorgenommene Sperrung des Passworts für die Datenübermittlung von Vorsorgeaufwendungen

ECLI:DE:BFH:2020:U.120820.XR22.18.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 2 S 1, EStG § 10 Abs 2a S 1, EStG § 10 Abs 2a S 4, AltvDV § 5 Abs 4, AltvDV § 5 Abs 6, FVG § 5 Abs 1 S 1 Nr 18, FGO § 40 Abs 2, GG Art 12 Abs 1, EStG § 81, EStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 27. Juni 2018, Az: 5 K 5085/16

Leitsätze

1. Das Gesetz enthält keine Regelungen über die Zulassung einer bestimmten Einrichtung zur Datenübermittlung von Vorsorgeaufwendungen oder über die Verweigerung der Entgegennahme weiterer Daten von einer bisher beanstandungsfrei mitteilenden Einrichtung.

2. Ob Beiträge an eine bestimmte Einrichtung materiell-rechtlich als Vorsorgeaufwendungen abziehbar sind und es sich bei dieser Einrichtung um eine mitteilungspflichtige Stelle handelt, ist --jedenfalls in nicht vollkommen eindeutigen Fällen-- nicht durch einen Realakt der Sperrung des für die Datenübermittlung erforderlichen Passworts und das sich hieran ggf. anschließende Verfahren einer allgemeinen Leistungsklage zu klären, sondern in den Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren derjenigen Steuerpflichtigen, die Beiträge an die Einrichtung als Sonderausgaben geltend machen.

3. Für die nach § 40 Abs. 2 FGO erforderliche Beschwer genügt es, wenn das Klagevorbringen eine Rechtsverletzung zumindest als möglich erscheinen lässt, wobei in die Betrachtung, ob eigene Rechte verletzt sind, auch die Grundrechte einzubeziehen sind. Insoweit können faktische und mittelbare Beeinträchtigungen ausreichend sein.

4. Hat eine Behörde durch Realakt gehandelt, kommt als Grundlage für dessen Beseitigung der allgemeine öffentlich-rechtliche Folgenbeseitigungsanspruch in Betracht. Auch dieser kann aus den Grundrechten abgeleitet werden.

Tenor

Die Revision der Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 28.06.2018 - 5 K 5085/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein eingetragener Verein. In seiner Satzung vom 13.07.2013 heißt es u.a.:

"§ 2 Zweck des Vereins

(1) Die (...) ist eine aufsichtsfreie Personenvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 Ziff. 1 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) und keine Krankenkasse oder Krankenversicherung.

(2) Zwecke des Vereins sind:

a. Die Mitglieder sichern sich gegenseitig rechtlich verbindlich eine umfassende flexible Krankenversorgung zu, die in Quantität und Qualität mindestens dem Niveau der gesetzlichen Krankenversicherung entspricht; (...)

(4) Mit der Umsetzung der Satzungszwecke werden die Voraussetzungen einer anderweitigen Absicherung im Krankheitsfall gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 13 SGB V bzw. vergleichbare Ansprüche gemäß § 193 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 VVG erfüllt."

2 Die in § 2 Abs. 1 der Satzung in Bezug genommene Norm des § 1 Abs. 3 Nr. 1 VAG in der beim Inkrafttreten der Satzung des Klägers gültigen Fassung (heute § 3 Abs. 1 Nr. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes --VAG-- in der seit 2016 geltenden Fassung) lautete: "Der Aufsicht nach diesem Gesetz unterliegen nicht: Personenvereinigungen, die ihren Mitgliedern, ohne dass diese einen Rechtsanspruch haben, Unterstützungen gewähren, insbesondere die Unterstützungseinrichtungen und Unterstützungsvereine der Berufsverbände".

3 Die Mitglieder des Klägers leisten einkommensabhängige Beiträge. Ein Teil dieser Beiträge wird einem Individualkonto des Mitglieds gutgeschrieben. Die Auszahlung dieses Guthabens kann jedes Mitglied zur Deckung seiner Krankheitskosten verlangen (§ 5 Abs. 2 der Satzung). Der darüber hinausgehende Teil der Beiträge wird einem Solidarfonds gutgeschrieben. Zu Auszahlungen aus dem Solidarfonds heißt es in § 5 Abs. 3 der Satzung: "$_1$Aus dem Solidarfonds können weitere Unterstützungen an die Mitglieder erbracht werden, die auch die Hilfe im Pflegefall abdecken. $_2$Über einen Antrag auf Unterstützung der Kosten für eine medizinisch notwendige Heilbehandlung oder eine andere gebotene Form der Therapie entscheidet der Vorstand nach Maßgabe der Zuwendungsordnung. $_3$Ein Anspruch auf Leistung besteht nur in Fällen der medizinischen Notwendigkeit. $_4$Diese soll dem individuellen Bedarf entsprechen, wobei mindestens das Leistungsniveau der gesetzlichen Pflege- oder Krankenversicherung erreicht werden soll. $_5$In anderen Fällen entscheidet der Vorstand nach pflichtgemäßem Ermessen."

4 In Streitfällen ist der ordentliche Rechtsweg ausgeschlossen. Die Mitglieder können statt dessen ein Schlichtungsverfahren und anschließend ggf. ein Schiedsverfahren nach §§ 1025 ff. der Zivilprozessordnung einleiten (§ 11 der Satzung).

5 Der Kläger nahm seit 2013 an dem Datenübermittlungsverfahren nach § 10 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) teil.

6 Am 18.12.2015 richtete die Beklagte und Revisionsklägerin (Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen --ZfA--) das folgende Schreiben an den Kläger, das keine Rechtsbehelfsbelehrung enthielt (Schreibfehler im Original):

"Sehr geehrte Damen und Herren,

nach dem Erlass des BMF vom 10. November 2015 ... wurde die ZfA beauftragt durch geeignete Maßnahmen dafür Sorge zu tragen, dass über Ihre technische Anbindung, Kundennummer ..., ab dem Veranlagungszeitraum 2016 keine Daten mit dem Meldegrund MZ10 übermittelt werden können.

Diese Entscheidung beruht auf die Entscheidung des Finanzgerichts Niedersachsen vom 19. Juni 2013 (Az. 2 K 71/13). Mit diesem Urteil hat das Finanzgericht für Sie ... entschieden, dass die von den Steuerpflichtigen an Sie geleisteten Beiträge nicht zum Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a) EStG berechtigen, da Sie ... keinen Rechtsanspruch auf Leistungen im Krankheitsfall gewähren. (...)

Weiterhin bitten wir Sie ab sofort keine Erstmeldungen für den Veranlagungszeitraum 2015 zu übermitteln.

Aufgrund der oben genannten gerichtlichen Entscheidung wurden alle MZ10 Meldungen ab dem Veranlagungszeitraum 2013 zu Unrecht übermittelt und sind somit zu stornieren.

Durch die fehlende Berechtigung zur Datenübermittlung (Datensatz MZ10) steht Ihnen auch das Maschinelle Anfrageverfahren (MAV) für Datenübertragungen mittels Datensatz MZ10 nicht mehr zur Verfügung. (...)"

7 Durch den genannten Erlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 10.11.2015, den die ZfA ihrem Schreiben nicht beigefügt hatte, war die ZfA über das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) u.a. angewiesen worden, Daten des Klägers für Veranlagungszeiträume ab 2016 nicht mehr anzunehmen.

8 Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) hatte mit dem im Schreiben der ZfA erwähnten Urteil vom 19.06.2013 - 2 K 71/13 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 1496) für den Veranlagungszeitraum 2011 auf die Klage eines Mitglieds des Klägers gegen das für das Mitglied örtlich zuständige Finanzamt entschieden, dass die Beiträge an den Kläger nicht als Sonderausgaben abziehbar seien. Zum einen seien Unterstützungseinrichtungen --wie der Kläger-- nicht in der damals geltenden Fassung des § 10 Abs. 2 EStG genannt, die nur Versicherungsunternehmen, berufsständische Versorgungseinrichtungen, Sozialversicherungsträger und Anbieter i.S. des § 80 EStG aufgezählt habe. Zum anderen gewähre der Kläger --ausweislich seiner damals geltenden Satzung-- auf seine Leistungen keinen Rechtsanspruch. Der erkennende Senat hat die Nichtzulassungsbeschwerde gegen dieses Urteil mit Beschluss vom 21.02.2014 - X B 142/13 (BFH/NV 2014, 899) zurückgewiesen. Dabei hat er allerdings ausdrücklich auf die ab dem Veranlagungszeitraum 2013 geltende Erweiterung des § 10 Abs. 2 EStG hingewiesen, wonach seitdem auch Beiträge an Einrichtungen, die eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 13 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) gewähren, als Vorsorgeaufwendungen berücksichtigt werden können.

9 Das Bayerische Landessozialgericht (LSG) hat mit Urteil vom 09.06.2015 - L 4 KR 27/13 für die im Jahr 2009 geltende Satzung des Klägers entschieden, dass dieser aufgrund des fehlenden Rechtsanspruchs der Mitglieder auf Leistungen keine Einrichtung sei, die eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall nach § 5 Abs. 1 Nr. 13 SGB V gewähre. Das Bundessozialgericht (BSG) hat die hiergegen eingelegte Revision wegen unzureichender Begründung als unzulässig verworfen (Beschluss vom 18.04.2017 - B 12 KR 18/15 R; Verfassungsbeschwerde noch anhängig unter 1 BvR 2062/17).

10 Der Kläger erhob gegen das Schreiben der ZfA vom 18.12.2015 "Widerspruch", den die ZfA als unzulässig verwarf, weil sie keinen Verwaltungsakt erlassen habe. Vielmehr habe sie den Kläger nur über die Folgen des Urteils des Niedersächsischen FG informiert.

11 Der Kläger stellte seine anschließend erhobene Anfechtungsklage im Laufe des erstinstanzlichen Verfahrens --nach einem entsprechenden Hinweis des FG-- auf eine Leistungsklage um. Er vertrat die Auffassung, seinen Mitgliedern eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 13 SGB V zu gewähren. Das Urteil des Niedersächsischen FG in EFG 2013, 1496 habe keine Bedeutung mehr, da zeitlich nach dem dortigen Streitjahr 2011 sowohl § 10 Abs. 2 EStG als auch die Satzung des Klägers geändert worden sei. Die Beklagte der Verfahren vor dem Bayerischen LSG und dem BSG, eine gesetzliche Krankenkasse, habe nach Ergehen der sozialgerichtlichen Entscheidungen den Wechsel des dort verfahrensbeteiligten Mitglieds zum Kläger zugelassen und dabei die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 13 SGB V bejaht. Soweit § 5 Abs. 3 Satz 3 der Satzung einen Leistungsanspruch nur bei medizinischer Notwendigkeit gewähre, sei darauf hinzuweisen, dass § 27 Abs. 1 Satz 1 SGB V Leistungsansprüche gegen die gesetzliche Krankenversicherung ebenfalls ausdrücklich auf "notwendige" Krankenbehandlungen beschränke.

12 Beim Vorliegen eines Rechtsanspruchs nehme die für die Versicherungsaufsicht zuständige Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) zwingend an, dass es sich um eine aufsichtspflichtige Krankenversicherung handele. Da diese bereits unter den Begriff des "Versicherungsunternehmens" falle, bliebe für die --in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ebenfalls eröffnete-- Möglichkeit des Abzugs von Beiträgen an Einrichtungen, die eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall gewährten, kein Anwendungsbereich mehr, wenn hierfür ebenfalls ein Rechtsanspruch vorausgesetzt werde.

13 Die ZfA brachte demgegenüber vor, nach § 5 Abs. 4 i.V.m. Abs. 6 der Altersvorsorge-Durchführungsverordnung (AltvDV) --der einzigen Norm, die den Beginn der Datenübermittlung regele-- erhielten u.a. die mitteilungspflichtigen Stellen i.S. des § 10 Abs. 2a EStG von der ZfA eine Kundennummer und ein Passwort, die den Zugriff auf den geschützten Bereich des Internet der ZfA ermöglichten. Dies sei ein Realakt; es fehle an einer Rechtsgrundlage, die die ZfA zu einer Entscheidung über die Teilnahme am Datenübermittlungsverfahren ermächtige.

14 Indes sei der Kreis der Teilnehmer an der Datenübermittlung --die mitteilungspflichtigen Stellen-- in § 10 Abs. 2a Satz 1 Halbsatz 2 EStG, auf den § 5 Abs. 6 AltvDV Bezug nehme, abschließend gesetzlich definiert. Hierzu gehöre der Kläger nicht. Insbesondere sei er keine Einrichtung, die eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall gewähre, da seine Mitglieder keinen Rechtsanspruch auf Leistungen hätten. Denn wenn tatsächlich ein Rechtsanspruch bestünde, unterläge der Kläger der Versicherungsaufsicht, was er aber gerade bestreite. In dem Gesetzgebungsverfahren, das zur Erweiterung des § 10 Abs. 2 EStG geführt habe, sei die Begünstigung von

Beiträgen an Solidargemeinschaften, die ihren Mitgliedern keinen Rechtsanspruch gewährten, trotz einer entsprechenden Anregung des Bundesrats ausdrücklich abgelehnt worden (BTDrucks 17/10604, 7 f., 44 f.).

15 Ohnehin mache der Kläger nicht die Verletzung eigener Rechte geltend. Nach der gesetzlichen Regelung bestehe kein Anspruch auf Zulassung zur Datenübermittlung, sondern lediglich eine Pflicht der vom Gesetz genannten mitteilungspflichtigen Stellen zur Datenübermittlung. Aus eventuellen Nachteilen seiner Mitglieder könne der Kläger keine eigene Rechtsverletzung ableiten. Der Sonderausgabenabzug der Mitglieder des Klägers sei zudem nicht von der Datenübermittlung, sondern allein von der Erteilung einer Einwilligung in die Datenübermittlung abhängig. Die Wohnsitz-Finanzämter hätten auch ohne Datenübermittlung einen geltend gemachten Sonderausgabenabzug in eigener Zuständigkeit zu prüfen.

16 Das FG gab der Klage statt und verpflichtete die ZfA, dem Kläger ab dem 01.01.2017 unter seiner bisherigen Kundennummer den technischen Zugang zum Meldeverfahren der Finanzverwaltung MZ10 zu ermöglichen und die eingehenden Meldungen weiterzuleiten (EFG 2019, 158). In Ermangelung eines Verwaltungsakts sei die allgemeine Leistungsklage statthaft; die entsprechende Klageänderung sei sachdienlich. Die Klage sei auch begründet. Die fehlende gesetzliche Regelung eines Zulassungsverfahrens habe zur Folge, dass die Zulassung zur Datenübermittlung grundsätzlich nicht eingeschränkt werden dürfe, und zwar schon gar nicht durch die Verweigerung der Annahme der Datensätze oder das Unterlassen ihrer Weiterleitung. Andernfalls würde ohne entsprechende Rechtsgrundlage doch ein Zulassungsverfahren eingeführt. Das vom BMF verfolgte Ziel eines Unterbleibens des Sonderausgabenabzugs bei den Mitgliedern des Klägers sei nicht auf diesem Wege zu erreichen, sondern nur durch entsprechende Hinweise an die Wohnsitz-Finanzämter.

17 Offenbleiben könne, ob das nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 18 Satz 1 Buchst. a des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG) zuständige BZSt die Teilnahme am elektronischen Meldeverfahren untersagen könne, da das BZSt tatsächlich keine Untersagung ausgesprochen habe. Ebenso könne offenbleiben, ob die ZfA auch solche Meldungen entgegennehmen müsse, bei denen ein Sonderausgabenabzug völlig fernliegend sei. Denn hier sei die Eröffnung des Sonderausgabenabzugs nicht völlig fernliegend, weil seit der Entscheidung des Niedersächsischen FG in EFG 2013, 1496 sowohl § 10 Abs. 2 EStG als auch die Satzung des Klägers geändert worden sei. Ob dies zu einer geänderten einkommensteuerrechtlichen Beurteilung des Klägers führe, sei ausschließlich von den für die Besteuerung der Mitglieder des Klägers zuständigen Finanzämtern und Finanzgerichten zu entscheiden. Dieser Rechtsschutz würde durch die Verweigerung der Datenübermittlung erheblich erschwert oder sogar vereitelt, weil der Sonderausgabenabzug von den Finanzämtern bereits wegen der mangelnden elektronischen Übermittlung abgelehnt werde.

18 Mit ihrer Revision wiederholt und vertieft die ZfA ihre Ausführungen aus dem erstinstanzlichen Verfahren. Nicht nur die bereits angeführte Vorschrift des § 5 Abs. 4 AltvDV, sondern auch die Zuständigkeitsnorm des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 18 Satz 1 Buchst. a FVG enthalte eine eindeutige Bezugnahme auf § 10 Abs. 2a EStG ("in den dort genannten Fällen") und damit zugleich eine Beschränkung auf den dort genannten Kreis der mitteilungspflichtigen Stellen. Daher bestehe ein Anspruch auf Datenübermittlung nicht für jeden Mitteilungswilligen, sondern nur dann, wenn es sich zugleich auch um eine mitteilungspflichtige Stelle nach § 10 Abs. 2a Satz 1 EStG handele, an die Vorsorgeaufwendungen geleistet worden seien.

19 Da der Kläger seinen Mitgliedern keinen Rechtsanspruch einräume, sei er keine Einrichtung, die eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall gewähre. Selbst wenn die Mitglieder aber einen Rechtsanspruch haben sollten, fiele der Kläger nicht unter § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. Zwar würde er dann materiell als Versicherungsunternehmen anzusehen sein. Zusätzliche gesetzliche Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug sei aber, dass diese Unternehmen das Versicherungsgeschäft im Inland betreiben dürften. Da der Kläger nicht dargelegt habe, dass er von der BaFin zugelassen sei, sei diese Voraussetzung nicht erfüllt.

20 Ferner habe das FG rechtsfehlerhaft das zwischen dem Kläger und der ZfA bestehende Steuerschuldverhältnis mit demjenigen zwischen seinen Mitgliedern und deren Wohnsitz-Finanzämtern vermischt, indem es sich auf eine Verkürzung des Rechtsschutzes der Mitglieder berufen habe. Den Mitgliedern stehe es frei, ihre Beiträge an den Kläger einkommensteuerlich zu erklären. Die ZfA habe schon das FG darauf hingewiesen, dass Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug lediglich die Einwilligung in die Datenübermittlung sei, nicht aber die Datenübermittlung selbst. Auch ohne eine Datenübermittlung stehe den Mitgliedern daher in ihren einkommensteuerlichen Verfahren der volle Rechtsschutz zu.

21 Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung genieße auch der Gesichtspunkt einer möglichst effizienten Verwaltung --einschließlich eines weitestgehend automatisierten Verfahrens in Konstellationen, die durch eine

außerordentlich große Anzahl zu bearbeitender Fälle bei gleichzeitiger Geringfügigkeit der einzelnen Beträge gekennzeichnet seien-- Verfassungsrang (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.10.2014 - X R 18/14, BFHE 247, 312, BStBl II 2015, 371, Rz 45). Dem widerspräche es, wenn die ZfA Daten entgegennehmen und weiterleiten müsste, die von vornherein nicht richtig sein könnten. Bei einer Datenübermittlung von Krankenversicherungsbeiträgen werde von den Wohnsitz-Finanzämtern im maschinellen Verfahren regelmäßig der Sonderausgabenabzug gewährt, so dass die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährdet wäre. Dies erfordere es, dem Kläger die Datenübermittlung zu versagen.

22 Ferner erhebt die ZfA Verfahrensrügen.

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

24 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

25 Er hält das vorinstanzliche Urteil für zutreffend. Darüber hinaus wiederholt und vertieft er seine Auffassung, eine Einrichtung zu sein, die eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall gewähre.

26 Der Kläger hat während des Revisionsverfahrens ein Schreiben der BaFin vom 16.10.2018 in einem gegen ihn laufenden Verfahren der Einstellung und Abwicklung des Geschäftsbetriebs vorgelegt. Darin vertritt die BaFin die Ansicht, der Kläger gewähre seinen Mitgliedern einen Rechtsanspruch auf Leistungen und betreibe daher erlaubnispflichtige Versicherungsgeschäfte, ohne dass ihm die erforderliche Erlaubnis erteilt worden sei.

27 Die ZfA hält dieses Schreiben im Revisionsverfahren nicht für berücksichtigungsfähig, da es über die Tatsachenfeststellungen des FG hinausgehe.

Entscheidungsgründe

II.

28 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen, da das FG die erhobene Klage zu Recht als zulässig und begründet angesehen hat.

29 1. Die Klage war zulässig.

30 a) Zutreffend hat das FG im Streitfall die Klageänderung der ursprünglich erhobenen Anfechtungsklage in eine allgemeine Leistungsklage zugelassen und die Leistungsklage als statthaft angesehen. Die grundsätzliche Subsidiarität der Leistungsklage gegenüber der Anfechtungs- und Verpflichtungsklage (vgl. dazu Gräber/Teller, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 40 Rz 33 ff.) kommt vorliegend nicht zum Tragen, da die ZfA gegenüber dem Kläger weder durch Verwaltungsakt gehandelt hat noch der Kläger von der ZfA im Zusammenhang mit der Zulassung zur Datenübermittlung den Erlass eines Verwaltungsakts begehren könnte. Es fehlt in diesem Bereich an einer gesetzlichen Regelung, die der ZfA die erforderliche Verwaltungsaktsbefugnis einräumen würde.

31 Da dies zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

32 b) Der Kläger ist zudem beschwert. Gemäß § 40 Abs. 2 FGO ist auch eine allgemeine Leistungsklage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch die Ablehnung oder Unterlassung einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein.

33 Dabei genügt für die Geltendmachung einer Beschwer, dass das Klagevorbringen eine Rechtsverletzung zumindest als möglich erscheinen lässt, wobei in die Betrachtung, ob eigene Rechte verletzt sind, auch die nach Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) garantierte Berufsfreiheit einzubeziehen ist (zum Ganzen BFH-Urteil vom 10.10.2007 - VII R 36/06, BFHE 218, 458, unter II.1.a; insoweit vom nachgehenden Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 31.08.2009 - 1 BvR 3275/07, BFH/NV 2010, 1404 nicht beanstandet). Dabei schützen die Grundrechte --gerade bei Klagen gegen Realakte-- auch gegen faktische und mittelbare Beeinträchtigungen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 25.10.2017 - 6 C 46/16, BVerwGE 160, 169, Rz 31 f.; BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 1404, unter III.1.b aa).

34 Vorliegend kann der Senat dem FG zwar nicht in seiner --auch von der ZfA beanstandeten-- Auffassung beitreten, der Sonderausgabenabzug werde den Mitgliedern des Klägers bereits aufgrund des Fehlens der Datenübermittlung untersagt (dazu noch unten 3.a). Vielmehr ist nach der im Veranlagungszeitraum 2017 geltenden gesetzlichen Regelung allein die Einwilligung in die Datenübermittlung --nicht aber die Datenübermittlung selbst-- Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug. Gleichwohl erscheint es als möglich, dass die Berufsfreiheit des Klägers betroffen ist, indem ihm Wettbewerbsnachteile zu konkurrierenden Anbietern der Krankenversicherung dadurch erwachsen könnten, dass seine Mitglieder nicht sicher sein können, ob ihre Beiträge als Sonderausgaben abziehbar sein werden. Auch wenn die Datenübermittlung keine Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist, bewirkt ihr Fehlen im Verfahren der Einkommensteuerveranlagung doch faktisch eine Umkehr der Beweislast. Ein Mitglied, das seine Berechtigung zum Sonderausgabenabzug erst im Einzelfall erstreiten muss, mag geneigt sein, diese Erschwernis in seine Entscheidung, welchen Vorsorgeträger es wählen möchte, einzubeziehen.

35 2. Ebenfalls zu Recht hat das FG das Leistungsbegehren des Klägers als begründet angesehen und die ZfA zur Entgegennahme und Weiterleitung der vom Kläger übermittelten Meldungen verpflichtet.

36 a) Als Anspruchsgrundlage bei rechtswidrigen Realakten kommt nur ein allgemeiner öffentlich-rechtlicher Folgenbeseitigungsanspruch in Betracht. Dieser Anspruch besteht bei rechtswidrigen Beeinträchtigungen jeder Art, auch solchen durch schlichtes Verwaltungshandeln. Er ist auf die Wiederherstellung eines rechtmäßigen Zustands gerichtet; alle der handelnden Behörde zuzurechnenden rechtswidrigen Folgen ihrer Amtshandlungen sind zu beseitigen. Insbesondere beim Fehlen einer einfachgesetzlichen Regelung kann ein Folgenbeseitigungsanspruch auch aus den Grundrechten abgeleitet werden (zum Ganzen BVerwG-Urteil vom 19.02.2015 - 1 C 13/14, BVerwGE 151, 228, Rz 24, 33).

37 b) Das Gesetz enthält keine Regelungen über die Zulassung zur Datenübermittlung oder --wie hier einschlägig-- über die Verweigerung der Entgegennahme weiterer Daten von einer bisher beanstandungsfrei mitteilenden Stelle.

38 aa) Nach § 5 Abs. 4 i.V.m. Abs. 6 AltvDV erhalten die mitteilungspflichtigen Stellen i.S. des § 10 Abs. 2a EStG von der zentralen Stelle --dies ist gemäß § 81 EStG die Deutsche Rentenversicherung Bund, hier in Gestalt der ZfA-- eine Kundennummer und ein Passwort, die den Zugriff auf den geschützten Bereich des Internet der zentralen Stelle ermöglichen.

39 Wie auch die ZfA im erstinstanzlichen Verfahren eingeräumt hat, stellt die Mitteilung der Kundennummer und des Passworts einen bloßen Realakt (rein tatsächliches Verwaltungshandeln) dar. Regelungen über ein --wie auch immer ausgestaltetes-- Zulassungsverfahren sind in der AltvDV nicht enthalten. Erst Recht fehlt jegliche Regelung über den --im vorliegenden Verfahren allein zu beurteilenden-- Entzug der Kundennummer und die Sperrung des Passworts eines Beteiligten, der bisher an der Datenübermittlung teilgenommen hat.

40 bb) Nichts anderes folgt aus der in § 5 Abs. 4, 6 AltvDV enthaltenen Bezugnahme auf § 10 Abs. 2a EStG. Nach § 10 Abs. 2a Satz 1 Halbsatz 2 EStG in der bis zum 31.12.2018 geltenden Fassung (seit 01.01.2019 insoweit inhaltsgleich § 10 Abs. 2b Satz 1 Halbsatz 1 EStG) ist mitteilungspflichtige Stelle bei Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG das Versicherungsunternehmen, der Träger der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung, die Künstlersozialkasse oder eine Einrichtung i.S. des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EStG. Diese Regelung verpflichtet bestimmte Stellen zur Datenübermittlung. Sie lässt aber nicht erkennen, dass die ZfA berechtigt sein könnte, bereits mittels der bloßen Vergabe oder der Sperrung eines Passworts eine verbindliche Entscheidung zu treffen, ob in Grenzfällen (vgl. dazu noch unten c) ein bestimmter Datenübermittler tatsächlich eine in § 10 Abs. 2a Satz 1 Halbsatz 2 EStG genannte Einrichtung ist. Das Gesetz ordnet lediglich eine Mitteilungs*pflicht* bestimmter Einrichtungen an. Darüber hinausgehende Datenübermittlungen werden jedenfalls nach dem Gesetzeswortlaut nicht ausgeschlossen.

41 Der Senat ist überzeugt davon, dass der Gesetzgeber, wenn er ein verbindliches Zulassungsverfahren hätte schaffen wollen, dieses --wie auch sonst im Steuerrecht-- über den Erlass anfechtbarer oder zu beanspruchender Verwaltungsakte geregelt hätte, die ggf. als Grundlagenbescheide ausgestaltet worden wären. Das Treffen verbindlicher Zulassungsentscheidungen im Wege bloßer Realakte, die zugleich für die Einkommensteuerveranlagung bedeutsame materiell-rechtliche steuergesetzliche Tatbestandsmerkmale --wie hier die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 EStG-- auslegen, ist dem deutschen Ertragsteuerrecht hingegen fremd.

42 cc) Darüber hinaus beruft sich die ZfA auf § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 18 Satz 1 Buchst. a FVG. Nach dieser Vorschrift gehört zu den Aufgaben des BZSt u.a. die Weiterleitung der Daten, die nach § 10 Abs. 2a EStG in den dort genannten Fällen

zu übermitteln sind; zur Durchführung dieser Aufgaben bedient sich das BZSt der ZfA im Wege der Organleihe (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 18 Satz 2 FVG).

43 Aus den Worten "in den dort genannten Fällen" will die ZfA ihre Befugnis zur materiell-rechtlichen Prüfung der Voraussetzungen des § 10 Abs. 2a Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG und zum Treffen einer verbindlichen Entscheidung über die Zulassung zur Datenübermittlung bzw. den Entzug einer solchen Zulassung ableiten. Insoweit gilt indes das bereits vorstehend zu bb Ausgeführte: Die bloße Bezugnahme einer --ganz andere verfahrensrechtliche Fragen regelnden-- Norm auf § 10 Abs. 2a EStG lässt eine gesetzliche Ermächtigung der ZfA zum Treffen verbindlicher materiell-rechtlicher Zulassungsentscheidungen nicht erkennen.

44 c) Ebenso wie das FG kann der Senat offenlassen, ob die ZfA auch solche Datenübermittlungen entgegennehmen und weiterleiten müsste, bei denen die Erfüllung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen für einen Sonderausgabenabzug völlig fernliegend ist. Denn um einen solchen Sachverhalt handelt es sich hier nicht. Der Senatsbeschluss in BFH/NV 2014, 899 ist zu der im dortigen Streitjahr 2011 geltenden gesetzlichen Lage und zur damaligen Satzung des Klägers ergangen. In diesem Beschluss hat der Senat selbst darauf hingewiesen, dass § 10 Abs. 2 EStG mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2013 erweitert worden ist. Hinzu kommt, dass der Kläger zwischenzeitlich auch seine Satzung im entscheidenden Punkt geändert hat. Die Erfüllung der Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG liegt daher nicht vollkommen fern, so dass hier auch die von der ZfA aufgezeigte Situation, dass die Daten "von vornherein nicht richtig sein könnten", nicht gegeben ist. Einzelheiten zu der weder offensichtlich zu verneinenden noch offensichtlich zu bejahenden Frage, ob die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für einen Sonderausgabenabzug bei den Mitgliedern des Klägers erfüllt sind, können aber --mangels eines gesetzlich geregelten Verfahrens über den Entzug einer bisher bestehenden Zulassung zur Datenübermittlung-- nicht im vorliegenden Revisionsverfahren, sondern ausschließlich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen der Mitglieder des Klägers geklärt werden. Insoweit sind bereits Verfahren sowohl beim erkennenden Senat (X R 12/19) als auch zahlreiche Verfahren bei den Finanzgerichten anhängig.

45 d) Da es danach keine Grundlage für die von der ZfA vorgenommene Sperrung des zuvor dem Kläger eröffneten Zugangs zum Intranet der ZfA gibt, ist diese Sperrung aufzuheben und der Kläger --wie vom FG ausgesprochen-- weiterhin zur Datenübermittlung zuzulassen. Für die ab 2013 geänderte Gesetzes- und Satzungslage hat bisher keine staatliche Stelle --Behörde oder Gericht-- in dem dafür vorgesehenen Verfahren rechtskräftig festgestellt, dass die an den Kläger geleisteten Beiträge die Voraussetzungen für einen Sonderausgabenabzug nicht erfüllen und es sich beim Kläger nicht um eine mitteilungspflichtige Stelle handelt. Eine verbindliche Entscheidungsbefugnis der ZfA für diese Fragen besteht --wie dargelegt-- nicht.

46 e) Anders als die ZfA meint, gefährdet diese Auslegung des Gesetzes den --auch verfassungsrechtlich verankerten (vgl. Senatsurteil in BFHE 247, 312, BStBl II 2015, 371, Rz 45)-- Grundsatz der Effektivität der Verwaltung jedenfalls nicht in erheblicher Weise. Eine Datenübermittlung seitens der ZfA an die örtlichen Finanzämter führt nicht etwa automatisch und unwiderruflich zu einer einkommensteuerlichen Berücksichtigung der an den Kläger geleisteten Beiträge. Vielmehr ist die Finanzverwaltung --wie dem Senat aus anderen Verfahren bekannt ist-- technisch ohne Weiteres in der Lage, alle Datenübermittlungen, bei denen die Kundennummer des Klägers verwendet wird, zu erkennen und die örtlichen Finanzämter in diesen Fällen --ergänzend zur Datenübermittlung-- gezielt auf die Notwendigkeit einer personellen Prüfung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs hinzuweisen.

47 3. Auch die von der ZfA erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch.

48 a) Zwar rügt die ZfA im Ausgangspunkt zu Recht, das FG habe lediglich aufgrund des --eher unsubstantiierten-- Vortrags des Klägers in der mündlichen Verhandlung die "Feststellung" getroffen, der Sonderausgabenabzug würde von den Finanzämtern bereits wegen des Fehlens einer elektronischen Übermittlung versagt. Tatsächlich hatte die ZfA während des finanzgerichtlichen Verfahrens mehrfach --und zutreffend-- schriftsätzlich vorgetragen, der Abzug von Krankenversicherungsbeiträgen setze nicht die Datenübermittlung als solche, sondern lediglich die Einwilligung des Steuerpflichtigen in die Datenübermittlung voraus. Hiermit hat das FG sich nicht auseinandergesetzt.

49 Allerdings ist dieser Gesichtspunkt nach Auffassung des Senats rechtlich unerheblich, weshalb die Entscheidung des FG jedenfalls im Ergebnis nicht auf ihm beruhen kann (vgl. § 126 Abs. 4 FGO) und eine Aufhebung des --im Übrigen rechtlich bedenkenfreien-- vorinstanzlichen Urteils nicht allein auf das Übergehen des entsprechenden Vortrags der ZfA und die mangelnde Hinterfragung und Überprüfung des unsubstantiierten Vortrags des Klägers gestützt werden kann. Auf den vom FG --nur ergänzend-- angeführten Aspekt einer erheblichen Erschwerung oder sogar Vereitelung

des Rechtsschutzes der Mitglieder des Klägers kommt es nach Auffassung des Senats für die Begründetheit des Leistungsbegehrens des Klägers nicht an. Denn die fehlende Befugnis der ZfA zur Vereitelung der weiteren Teilnahme des Klägers am Datenübermittlungsverfahren ergibt sich --bis zu einer höchstrichterlichen Klärung der offenen Frage der Abziehbarkeit der an den Kläger geleisteten Beiträge als Sonderausgaben-- auch ohne diesen Gesichtspunkt, wie der Senat unter II.2. dieser Entscheidung ausgeführt hat.

50 Davon unberührt bleibt, dass im Rahmen der Prüfung der Zulässigkeit der Leistungsklage bereits die Möglichkeit einer faktischen Erschwerung der Durchsetzung des Sonderausgabenabzugs bei den Mitgliedern einen Wettbewerbsnachteil des Klägers und damit dessen Beschwer begründen kann (vgl. oben II.1.b).

51 b) Auch die im Zusammenhang mit dem Begriff der "mitteilungspflichtigen Stelle" erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch. In diesem Zusammenhang geht es letztlich nicht um eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht; vielmehr rügt die ZfA im Kern, das FG habe dieses gesetzliche Tatbestandsmerkmal unzutreffend ausgelegt. Diese materiell-rechtliche Kritik an dem angefochtenen Urteil erfüllt die Voraussetzungen an eine Verfahrensrüge indes nicht.

52 Darüber hinaus rügt die ZfA, das FG habe die Entscheidungen des Bayerischen LSG und des BSG nicht berücksichtigt. Diese Verfahrensrüge greift nicht durch, weil die genannten Entscheidungen auf der Grundlage der --insoweit maßgeblichen-- Rechtsauffassung des FG für die Beurteilung des Rechtsstreits nicht erheblich waren. Im Übrigen sind die von der ZfA angeführten Entscheidungen der Sozialgerichtsbarkeit zu der im Jahr 2009 geltenden Satzung des Klägers ergangen und daher für das vorliegende Verfahren, in dem es um die seit 2013 geltende, im entscheidenden Punkt geänderte Satzung des Klägers geht, nicht von Bedeutung.

53 Ebenso kam es für das FG --zu Recht-- nicht darauf an, ob die Behauptung des Klägers zutraf, eine gesetzliche Krankenkasse habe diejenige Person, die vor dem Bayerischen LSG und dem BSG erfolglos ihre Entlassung aus der Mitgliedschaft bei der gesetzlichen Krankenkasse und ihre Aufnahme beim Kläger begehrt hatte, im Nachgang zu den Gerichtsentscheidungen gleichwohl aus der Mitgliedschaft entlassen. Der Kläger hatte diese Behauptung in keiner Weise belegt; das FG hat sie im Urteil nicht verwertet.

54 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de