Urteil vom 08. September 2020, X R 2/19

Änderung von Einkommensteuerbescheiden nach § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG aufgrund einer Mitteilung der ZfA

ECLI:DE:BFH:2020:U.080920.XR2.19.0

BFH X. Senat

EStG § 10a Abs 1 S 1, EStG § 79 S 1, EStG § 90 Abs 4 S 2, EStG § 91 Abs 1 S 4, EStG § 92, AO § 171 Abs 10, AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst d, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 351 Abs 2, FGO § 42, FGO § 100 Abs 1 S 1, EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , AO § 118 S 1

vorgehend FG Hamburg, 04. Dezember 2018, Az: 1 K 326/16

Leitsätze

1. Die Mitteilung der Zentralen Zulagenstelle für Altersvermögen (ZfA) führt bei Abweichungen in Bezug auf den Sonderausgabenabzug nach § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht dazu, dass das Finanzamt ungeprüft den Inhalt dieser Mitteilung umzusetzen hat; die Mitteilung nach § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG ist im Verhältnis zum Einkommensteuerbescheid weder ein Grundlagenbescheid noch kommt ihr grundlagenbescheidsähnliche Wirkung zu.

2. § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG ermächtigt das Finanzamt lediglich, die Einkommensteuerfestsetzung i.S. des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO zu ändern.

Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 05.12.2018 - 1 K 326/16, die Einspruchsentscheidung vom 05.10.2016 sowie die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2012 vom 31.03.2015 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden in den Streitjahren 2010 bis 2012 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte gewerbliche Einkünfte und war als landwirtschaftlicher Unternehmer in der landwirtschaftlichen Alterskasse gesetzlich (renten-)versichert. Daneben zahlte der Kläger in einen Altersvorsorgevertrag ein. In dem bereits 2005 unterzeichneten Vertragsformular hatte er angegeben, mittelbar zulageberechtigt zu sein. Die Klägerin unterhielt beim gleichen Anbieter ebenfalls einen Altersvorsorgevertrag. Sie ist unmittelbar zulageberechtigt.

2 Die Kläger machten in ihren Steuererklärungen für die Streitjahre jeweils einen Sonderausgabenabzug gemäß § 10a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) geltend. Der Kläger hatte in allen Streitjahren Beiträge in Höhe von 1.946,04 € in seinen Altersvorsorgevertrag eingezahlt und eine Zulage in Höhe von 154 € erhalten. Die Klägerin hatte jeweils 720 € in ihren Vertrag eingezahlt und eine Grundzulage in Höhe von 154 € und Kinderzulagen in Höhe von 555 € für drei Kinder erhalten. In den Anlagen AV zu den Einkommensteuererklärungen gaben die Kläger an, dass jeder von ihnen unmittelbar zulageberechtigt sei.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger zunächst erklärungsgemäß. Er berücksichtigte in Bezug auf den Kläger in allen Streitjahren einen Sonderausgabenabzug gemäß § 10a Abs. 1 EStG in Höhe von jeweils 2.100 €. Daneben ermittelte das FA einen Sonderausgabenabzug gemäß § 10a Abs. 1 EStG für die Klägerin in Höhe von 1.429 €.

4 Am 26.01.2015 teilte die Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen (ZfA) dem FA mit, dass der Kläger nur mittelbar zulageberechtigt sei. Daraufhin änderte das FA am 31.03.2015 die Einkommensteuerfestsetzungen sowie die Feststellungen nach § 10a Abs. 4 EStG für die Streitjahre.

5 Die Kläger legten unter Übersendung von Nachweisen zur Pflichtmitgliedschaft des Klägers in der landwirtschaftlichen Alterskasse Einspruch ein. Außerdem stellte der Kläger bei der ZfA einen Antrag auf Festsetzung der Altersvorsorgezulage für die Streitjahre 2011 und 2012 sowie das Folgejahr 2013. Für letztgenanntes Jahr setzte die ZfA eine Altersvorsorgezulage von 154 € fest, da auch sie nach erneuter Überprüfung von einer unmittelbaren Zulageberechtigung des Klägers ausging. Für die Streitjahre 2011 und 2012 lehnte die ZfA die Festsetzung der Altersvorsorgezulage ab, da die Anträge des Klägers nicht fristgemäß eingegangen seien. Die Einsprüche gegen diese Bescheide der ZfA nahm der Kläger in der Folgezeit zurück.

6 Das FA wies die Einsprüche der Kläger gegen die geänderten Einkommensteuerfestsetzungen und die gesonderten Feststellungen nach § 10a Abs. 4 EStG für die Streitjahre 2010 bis 2012 zurück. Auch die Klage blieb aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 435 abgedruckten Gründen erfolglos. Aufgrund des § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG habe das FA die Bescheide zu ändern.

7 Die Kläger rügen mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts.

8 § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG stelle zwar eine Änderungsvorschrift i.S. des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d der Abgabenordnung (AO) dar. Eine materielle Wirkung darüber hinaus komme dieser Norm indes nicht zu. Insbesondere sei die Mitteilung nach § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG kein Grundlagenbescheid, da es bereits an einer Bekanntgabe gegenüber dem Zulageberechtigten fehle. Wie im Fall des später eingefügten inhaltsgleichen § 175b AO diene § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG lediglich der Unterstützung des FA und unterliege deshalb den allgemeinen Grundsätzen der Beweiswürdigung. Es sei mit dem Sinn und Zweck des § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG nicht vereinbar, einen materiell-rechtlich zutreffenden Bescheid zu ändern. § 10a Abs. 5 Satz 4 EStG sehe zudem vor, dass die übrigen Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs, zu denen auch die Art der Zulageberechtigung gehöre, vom FA geprüft würden. Soweit der Wortlaut dieser Vorschrift auf die Prüfung "im Wege des automatisierten Datenabgleichs" abstelle, heiße dies nicht, dass die Prüfung ausschließlich dergestalt zu erfolgen habe.

9 Die Gewährung von Rechtsschutz durch das Festsetzungsverfahren nach § 90 Abs. 4 Satz 1 EStG scheitere daran, dass in diesem Verfahren nicht über die Art der Zulageberechtigung entschieden werde. Auch sei die Jahresfrist des § 90 Abs. 4 Satz 2 EStG regelmäßig zu knapp bemessen. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand könne aufgrund der Jahresfrist nach § 110 Abs. 3 AO nicht gewährt werden.

10 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil sowie die geänderten Einkommensteuerbescheide für 2010 bis 2012 vom 31.03.2015, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.10.2016, aufzuheben.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Da § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG eine gebundene Änderungsvorschrift sei, bestehe kein eigenständiges Prüfungsermessen des FA. Es komme nicht darauf an, dass die Mitteilung kein Verwaltungsakt und damit auch kein Grundlagenbescheid sei. Im Übrigen bestehe aufgrund der systematischen Stellung des § 91 EStG im XI. Abschnitt des EStG Klarheit darüber, dass die alleinige Zuständigkeit zur Überprüfung der Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs nach § 10a Abs. 1 EStG bei der ZfA liege.

13 Ausreichender Rechtsschutz werde durch die Möglichkeit zur Beantragung einer Festsetzung einer Zulage nach § 90 Abs. 4 Satz 1 EStG gewährt. Dieses Festsetzungsverfahren betreffe auch die Art der Zulageberechtigung. Eine Überprüfung durch das FA hätte eine Verlängerung der dort genannten Jahresfrist zur Folge, die im dreistufigen gesetzlichen Verfahren zur Ermittlung, Überprüfung und Festsetzung der Altersvorsorgezulage nicht vorgesehen sei.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist begründet. Der Senat entscheidet nach § 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in der

Sache selbst und hebt das Urteil sowie die Einkommensteuerbescheide vom 31.03.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.10.2016 auf. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage zu Unrecht abgewiesen.

15 Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide sowie die Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig, da den Klägern aufgrund ihrer unmittelbaren Zulageberechtigung (§ 79 Satz 1 EStG) der Sonderausgabenabzug gemäß § 10a Abs. 1 EStG zu gewähren war (unter 1.). Das FG war verpflichtet, diesen Umstand bei seiner Entscheidung zu berücksichtigen; eine Anfechtungsbeschränkung bestand für die Kläger insoweit nicht (unter 2.).

16 1. Den Klägern steht wegen ihrer unmittelbaren Zulageberechtigung gemäß § 79 Satz 1 EStG der Sonderausgabenabzug nach § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG zu.

17 a) In der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung Pflichtversicherte können gemäß § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG Altersvorsorgebeiträge i.S. des § 82 EStG zuzüglich der dafür nach Abschnitt XI des EStG zustehenden Zulage jährlich bis zu 2.100 € als Sonderausgaben abziehen. Sie haben gemäß § 79 Satz 1 EStG einen unmittelbaren Anspruch auf eine Altersvorsorgezulage und sind deshalb unmittelbar zulageberechtigt. Zu diesen gesetzlich Rentenversicherten gehören auch die Steuerpflichtigen, die in der landwirtschaftlichen Alterskasse pflichtversichert sind (vgl. nur Fischer in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 10a Rz 4, m.w.N.).

18 Der Kläger ist, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist, in den Streitjahren in der landwirtschaftlichen Alterskasse pflichtversichert gewesen. Somit ist auch er gemäß § 79 Satz 1 EStG unmittelbar zulageberechtigt und kann gemäß § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG zusätzlich Sonderausgaben geltend machen.

19 b) Aufgrund der von ihm in den Streitjahren gezahlten Altersvorsorgebeiträge in Höhe von jeweils 1.946,04 € und dem Zulageanspruch in Höhe von 154 € sowie der von der Klägerin gezahlten Altersvorsorgebeiträge in Höhe von 720 € nebst Zulagen in Höhe von insgesamt 1.429 € ist der Sonderausgabenabzug bei beiden Klägern nach § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG in allen Streitjahren günstiger als der Anspruch auf die Zulage nach Abschnitt XI des EStG. Diese Ermäßigungen sind vom FA in den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden für 2010 vom 13.01.2012, für 2011 vom 08.02.2013 und für 2012 vom 12.02.2014 zutreffend berücksichtigt (und gemäß § 10a Abs. 4 EStG in diesen Bescheiden richtig festgestellt) worden. Der Senat, der dies im Einzelnen überprüft hat, verzichtet auf eine ausführliche Darstellung der Berechnung und verweist auf die vorgenannten --in materieller Hinsicht nicht streitigen-- Bescheide.

20 2. Die aufgezeigte Rechtswidrigkeit der geänderten Steuerfestsetzungen hatte das FG --anders als es meinte-- im Rahmen seiner Entscheidung auch zu berücksichtigen. Dies ergibt sich aus § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO, wonach das Gericht den angefochtenen Verwaltungsakt, soweit er rechtswidrig ist und den Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt, ebenso wie die etwaige Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf aufzuheben hat. Es hat eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bei seiner Entscheidung ausnahmsweise nur dann hinzunehmen, wenn der Kläger aufgrund einer Anfechtungsbeschränkung gemäß § 42 FGO sachlich nicht befugt ist, im anstehenden Verfahren eine dementsprechende Rechtsverletzung geltend zu machen.

21 Eine derartige Beschränkung ist im Streitfall nicht gegeben. Insbesondere liegen die Voraussetzungen des § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO nicht vor, wonach Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung jenes Bescheides, nicht aber auch durch eine solche des Folgebescheides, angegriffen werden können. Bei der Mitteilung der ZfA an das FA gemäß § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG handelt es sich weder um einen Grundlagenbescheid (unter a) noch hat sie grundlagenbescheidsähnliche Wirkung (unter b). Ebenso wenig kommt der Mitteilung aus sonstigen Gründen Tatbestandswirkung zu (unter c). Die von der Vorinstanz angenommene Anfechtungsbeschränkung führt zu einer Verkürzung des Rechtsschutzes für den Steuerpflichtigen (unter d).

22 a) Bei der Mitteilung der ZfA an das FA i.S. von § 91 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 EStG handelt es sich nicht um einen Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO).

23 aa) Nach der Legaldefinition des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO sind Grundlagenbescheide Feststellungsbescheide i.S. der §§ 179 ff. AO, Steuermessbescheide i.S. des § 184 AO und andere Verwaltungsakte, soweit diese für die Festsetzung der Steuer bindend sind. Verfahrensrechtlich sind Grundlagenbescheide verselbständigte, inhaltlich vorrangige Entscheidungen über Besteuerungsgrundlagen, die für andere Entscheidungen im Besteuerungsverfahren in dem Sinne bindend sind, dass die für die Folgeentscheidung zuständige Finanzbehörde sie ungeprüft zu übernehmen hat (vgl. statt aller Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 171 AO Rz 202, m.w.N.).

24 bb) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall bereits deshalb nicht erfüllt, da die Mitteilung der ZfA nach § 91 Abs. 1

Satz 4 EStG kein Verwaltungsakt (vgl. § 118 Satz 1 AO) ist. Es fehlt an einer Außenwirkung im Verhältnis zum Zulageberechtigten. Die ZfA teilt das Prüfungsergebnis lediglich dem FA mit. Es handelt sich um ein bloßes Verwaltungsinternum.

25 Diese fehlende Außenwirkung wird auch nicht durch die Bescheinigung des Anbieters nach § 92 EStG ersetzt. Denn anders als im Fall eines Antrags auf Festsetzung der Zulage kommt der Bescheinigung nach § 92 EStG insoweit keine Rechtswirkung zu. Zwar stellt § 90 Abs. 4 Satz 2 EStG im Zusammenhang mit der Jahresfrist nach Erhalt der Bescheinigung nach § 92 EStG auf Ermittlungsergebnisse für das Beitragsjahr ab. Die Bescheinigung des Anbieters nach § 92 EStG enthält aber weder Angaben zur Art der Zulageberechtigung noch zu den Ergebnissen des Datenabgleichs nach § 91 Abs. 1 EStG. Vielmehr beinhaltet sie nach § 92 Satz 1 Nr. 2 EStG lediglich die im abgelaufenen Beitragsjahr getroffenen, aufgehobenen oder geänderten Ermittlungsergebnisse nach § 90 EStG.

26 § 90 EStG betrifft allein die Gewährung der Zulage an sich und deren Höhe. Ob die Zulage an den Zulageberechtigten aufgrund einer unmittelbaren Berechtigung nach § 79 Satz 1 EStG oder aufgrund einer mittelbaren Berechtigung nach § 79 Satz 2 EStG gewährt wird, ist schon nach dem Wortlaut des § 90 EStG dem Anbieter nicht mitzuteilen. Folglich kann er insoweit keine Bescheinigung nach § 92 EStG ausstellen. Deshalb enthalten auch die Muster der Bescheinigungen nach § 92 EStG, die das Bundesamt für Finanzen für die Streitjahre veröffentlicht hat (vgl. nur Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 09.01.2009 - IV C 3-S 2495/08/10003, 2009/0004504, BStBl I 2009, 46, und vom 10.10.2011 - IV C 3-S 2495/08/10003:002, 2011/0789638, BStBl I 2011, 964), keine Unterscheidung in Bezug auf die Art der Zulageberechtigung.

27 cc) Darüber hinaus scheitert eine Qualifikation der Mitteilung nach § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG als Grundlagenbescheid an dem Vorliegen einer gesetzlichen Bestimmung i.S. des § 179 Abs. 1 AO, die es ermöglicht, abweichend von § 157 Abs. 2 AO die Besteuerungsgrundlagen, hier also einen Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG bzw. dessen nachträgliche Versagung, gesondert festzustellen.

28 b) Der Mitteilung nach § 91 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 EStG kommt auch keine grundlagenbescheidsähnliche Wirkung zu. Unabhängig davon, dass eine solche Wirkung mangels Bekanntgabe an den Zulageberechtigten überhaupt nicht möglich ist, fehlt es bereits an einer entsprechenden Formulierung in § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG. Auch § 10a EStG enthält keinen Hinweis auf eine solche Bindungswirkung.

29 aa) Der Wortlaut des § 91 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 EStG sieht lediglich vor, dass das FA aufgrund der Mitteilung der ZfA die Steuerfestsetzung oder die gesonderte Feststellung gemäß § 10a Abs. 4 EStG zu ändern hat. Diese Änderungsnorm ist aber nicht mit einer inhaltlichen Bindungswirkung ausgestaltet worden. Denn eine Bindungswirkung, wie sie § 182 Abs. 1 Satz 1 AO für den Fall von Feststellungsbescheiden ausdrücklich vorsieht, fehlt in Bezug auf § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG ebenso wie ein Hinweis auf die Vorschriften des § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 351 Abs. 2 AO oder § 42 FGO. Dagegen sieht z.B. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG eine entsprechende Anwendung dieser Vorschriften für den Fall der Verlustfeststellung vor. Erst die Nennung dieser im Fall eines Grundlagenbescheides relevanten Verfahrensvorschriften führt dazu, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung von einer inhaltlichen Bindung des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbebesteuermessbescheides für den Verlustfeststellungsbescheid ausgeht, obwohl diese gerade keine Grundlagenbescheide für den Verlustfeststellungsbescheid sind (vgl. nur Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.05.2018 - XI R 50/17, BFHE 261, 342, BStBl II 2018, 752, Rz 20, m.w.N.).

30 bb) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 10a EStG. Die Vorschrift sieht in Abs. 5 Satz 4 (heute Abs. 5 Satz 5) zwar die Überprüfung der übrigen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10a Abs. 1 bis 3 EStG im Wege der Datenerhebung und des automatisierten Datenabgleichs nach § 91 EStG und damit durch die ZfA vor. Eine rechtliche Bindungswirkung des FA an das Überprüfungsergebnis folgt daraus aber nicht. Vielmehr dient die Vorschrift schon vom Wortlaut her allein der Klarstellung, dass diese Voraussetzungen durch die ZfA im Rahmen des auf der sog. zweiten Stufe vorgesehenen Datenabgleichs (vgl. insoweit Senatsurteil vom 22.10.2014 - X R 18/14, BFHE 247, 312, BStBl II 2015, 371, Rz 41) automatisiert überprüft werden können.

31 cc) Aus der Entstehungsgeschichte des § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG lässt sich ebenfalls nichts Gegenteiliges ableiten. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) wurde die Formulierung, dass "die Steuerfestsetzung oder die gesonderte Feststellung insoweit zu ändern ist", mit Rückwirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2002 (§ 52 Abs. 65 EStG i.d.F. JStG 2008) eingefügt. Hierdurch sollte lediglich klarer zum Ausdruck gebracht werden, dass § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG nicht nur eine Mitteilungspflicht beinhaltet, sondern --wie sich aus Halbsatz 2 der Vorschrift ergibt-- eine spezialgesetzliche Änderungsvorschrift i.S. von § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO ist (BTDrucks 16/6739, 18). Von einer Grundlagenbescheidswirkung i.S. der § 171 Abs. 10, § 175

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist hingegen nicht die Rede. Es war allein Sinn und Zweck der Änderung, dem FA eine Änderungsvorschrift im Fall der Mitteilung nach § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG zur Verfügung zu stellen.

32 dd) Es muss im Übrigen deutlich zwischen einer gebundenen, also nicht in das Ermessen der Finanzbehörde gestellten Änderung aufgrund des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG und einem darüber hinausgehenden Anpassungszwang nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO unterschieden werden.

33 Zwar schreibt § 91 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 2 EStG i.V.m. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO vor, die Steuerfestsetzung insoweit zu ändern. Dieses ist jedoch nicht gleichzusetzen mit der Bindungswirkung aufgrund des Vorliegens eines Grundlagenbescheides nach § 171 Abs. 10 AO. Die Regelung des § 91 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 2 EStG beschränkt sich allein darauf, eine Ermessensentscheidung des FA, wie sie § 172 Abs. 1 Satz 1 AO ansonsten jedenfalls von seinem Wortlaut her vorsieht, zu verneinen. Das FA hat die Steuerfestsetzung nach Erhalt der Mitteilung nach § 91 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 EStG grundsätzlich zu ändern. Dies beinhaltet jedoch keine darüber hinausgehende inhaltliche Bindung an die Mitteilung. Vielmehr bleibt das FA auch weiterhin verpflichtet, die Steuerfestsetzung auf ihre materielle Richtigkeit hin zu überprüfen. Im Fall einer materiell-rechtlich fehlerhaften Mitteilung ist eine Änderung trotz Existenz einer Mitteilung nach § 91 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 EStG ausgeschlossen.

34 ee) Gegen eine inhaltliche Bindungswirkung der Mitteilung nach § 91 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 EStG spricht im Übrigen die Ausgestaltung der Günstigerprüfung in § 10a Abs. 2 EStG. Hiernach hat das FA lediglich den Anspruch auf die Zulage nach Abschnitt XI des EStG mit den dort beschriebenen steuerlichen Auswirkungen des Sonderausgabenabzugs zu vergleichen. Eines Antrags auf Zulage, wie ihn § 89 Abs. 1 Satz 1 EStG vorsieht, bedarf es ebenso wenig wie der Gewährung einer Zulage. Dies macht deutlich, dass der Gesetzgeber gerade zwei voneinander selbständige Verfahren im Zusammenhang mit der Förderung der Altersvorsorgebeiträge schaffen wollte. § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG dient deshalb allein der Information der Finanzämter (FÄ) und schafft eine Änderungsbefugnis i.S. des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG.

35 c) Eine inhaltliche Anfechtungsbeschränkung der Einkommensteuerbescheide kann sich hinsichtlich des Sonderausgabenabzugs nach § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG zudem nicht aus der einfachgesetzlich nicht geregelten Tatbestandswirkung ressortfremder Entscheidungen ergeben (vgl. zu diesem Institut ausführlich BFH-Urteil vom 21.01.2010 - VI R 52/08, BFHE 228, 295, BStBl II 2010, 703, Rz 19 ff.; Steinhauff, Der AO-Steuer-Berater --AO-StB-- 2010, 271, von Wedelstädt, AO-StB 2014, 150).

36 aa) Zwar können ressortfremde Verwaltungsakte, die keine Grundlagenbescheide i.S. von § 171 Abs. 10 Satz 1 AO sind, als feststehende Tatsache bzw. Besteuerungsgrundlage für das FA und auch für das FG bindend sein. Diese Tatbestandswirkung führt dazu, dass sie im Besteuerungsverfahren als gegeben hinzunehmen und nicht etwa daraufhin zu überprüfen sind, ob sie dem materiellen Recht entsprechen. Die Tatbestandswirkung ressortfremder Entscheidungen ist Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips aus Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG). Es bezweckt, dass die Entscheidung über Rechtmäßigkeit und Bestand eines behördlichen Bescheides den dazu berufenen Spezialgerichten vorbehalten bleibt (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichtshofs vom 19.06.1998 - V ZR 43/97, Neue Juristische Wochenschrift 1998, 3055, unter II.1.b, Rz 15). Dem hiervon Betroffenen werden deshalb keine Rechtsschutzmöglichkeiten genommen (BFH-Urteil in BFHE 228, 295, BStBl II 2010, 703, Rz 20).

37 bb) Allerdings ist die Mitteilung nach § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG keine solche ressortfremde Entscheidung. Zunächst fehlt es bereits an dem Vorliegen eines Verwaltungsakts. Darüber hinaus liegt kein ressortfremdes Verwaltungsverfahren vor. Die ZfA ist im Verhältnis zu den FÄ gerade keine ressortfremde Behörde.

38 Die ZfA als Teil der Deutschen Rentenversicherung Bund wird als zentrale Stelle gemäß § 81 EStG bei der Sammlung, Auswertung und Weitergabe der Daten, die nach § 10a Abs. 5 EStG in den dort genannten Fällen zu übermitteln sind (§ 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 1 Buchst. b des Finanzverwaltungsgesetzes --FVG--) und der Gewährung der Altersvorsorgezulage nach Abschnitt XI des EStG (§ 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 1 Buchst. f FVG) nicht als Träger der Rentenversicherung, sondern im Wege der Organleihe für das Bundeszentralamt für Steuern tätig und handelt insoweit als Finanzbehörde (§ 6 Abs. 2 Nr. 7 AO).

39 Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass die BFH-Rechtsprechung die Tatbestandswirkung eines ressortfremden Verwaltungsaktes im finanzbehördlichen oder -gerichtlichen Verfahren jedenfalls dann verneint, wenn diese Entscheidung "offensichtlich rechtswidrig" ist (BFH-Urteil in BFHE 228, 295, BStBl II 2010, 703, Rz 19). Dies dürfte vorliegend anzunehmen sein (vgl. II.1.).

40 d) Für die vom Senat vorgenommene Gesetzesauslegung spricht auch, dass sie im Fall einer fehlerhaften Mitteilung die Gewährung umfassenden Rechtsschutzes zugunsten des Steuerpflichtigen sicherstellt. Dies ist insbesondere deshalb geboten, weil die in § 90 Abs. 4 Satz 2 EStG genannte Frist für den Antrag auf Festsetzung der Zulage in vielen Fällen bereits abgelaufen sein wird, bevor der Steuerpflichtige von der fehlerhaften Mitteilung überhaupt erfahren hat. Damit kann das Instrument des Antrags auf Festsetzung der Zulage allein noch keinen effektiven Rechtsschutz sicherstellen.

41 aa) Nichts anderes ergibt sich aus dem Gesichtspunkt einer möglichst effizienten Verwaltung, dem Verfassungsrang gemäß Art. 108 GG zukommt (so Senatsurteil in BFHE 247, 312, BStBl II 2015, 371, Rz 45). Insoweit hat der Senat zwar in diesem Urteil ausgeführt, dass der Zulageberechtigte Beeinträchtigungen aufgrund der Automatisierung bei der Bearbeitung der Altersvorsorgezulage hinnehmen müsse. Ein potentieller Ausschluss der Gewährung von Rechtsschutz aufgrund eines nicht abgestimmten Verfahrens der Prüfung durch die ZfA und der Mitteilung im Rahmen des geänderten Einkommensteuerbescheides durch das FA ist damit allerdings nicht gemeint. Auch eine effizient arbeitende Verwaltung hat effektiven Rechtsschutz zu gewährleisten. Dieser ist im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid möglich, da der Zulageberechtigte ohne Beachtung weiterer formeller Bindungen eine Fehlerhaftigkeit des Überprüfungsergebnisses der ZfA darlegen kann.

42 bb) Im Übrigen geht das FA fehl in der Annahme, der Senat habe eine Verletzung des Gebots effektiven Rechtsschutzes nicht für unverhältnismäßig gehalten, weil die Funktionsfähigkeit der Verwaltung Verfassungsrang genieße. Der Senat kann in seinem Urteil in BFHE 247, 312, BStBl II 2015, 371, Rz 45 ff. nur so verstanden werden, dass bei der Gewährung geringer Zulagen die Beeinträchtigung einer zeitnahen Überprüfung der Rechtmäßigkeit aufgrund eines mehrstufigen automatisierten Verfahrens hingenommen werden muss. Dieses Zuwarten darf jedoch nicht zu einer Beeinträchtigung des effektiven Rechtsschutzes führen.

43 3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de