

Urteil vom 19. Januar 2022, X R 32/20

Nachträgliche Geltendmachung des Wahlrechts auf einen Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG

ECLI:DE:BFH:2022:U.190122.XR32.20.0

BFH X. Senat

EStG § 10a Abs 1, EStG § 10a Abs 2, EStG § 79, EStG § 79ff, EStG § 10 Abs 2a S 8 Nr 1, EStG § 10a Abs 5 S 1, EStG § 10a Abs 5 S 2, AO § 129 S 1, AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst d, AO § 173 Abs 1 Nr 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 10a Abs 2a S 1, AO § 150 Abs 7 S 2, AO § 118 S 1, AO § 171 Abs 10 S 1, EStG § 82 Abs 1 S 2, AltZertG § 1 Abs 3, EStG VZ 2012

vorgehend FG Köln, 15. Mai 2020, Az: 5 K 2350/19

Leitsätze

1. Die Inanspruchnahme des Sonderausgabenabzugs für eine zusätzliche Altersvorsorge gemäß § 10a EStG steht im Wahlrecht des Steuerpflichtigen. Dieses Wahlrecht muss nicht zwingend durch Abgabe der Anlage AV zur Einkommensteuererklärung ausgeübt werden, sondern kann auch formlos geltend gemacht werden.
2. Die Änderung eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO i.V.m. § 10a Abs. 5 Satz 2, § 10 Abs. 2a Satz 8 Nr. 1 EStG in der bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2016 geltenden Fassung kommt nicht in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG erstmals nach Eintritt der materiellen Bestandskraft begehrt.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 15.05.2020 - 5 K 2350/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten. Sie wurden für das Streitjahr 2012 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Die Klägerin, die im Streitjahr rentenversicherungspflichtig beschäftigt war, zahlte Beiträge zu Gunsten eines zertifizierten Altersvorsorgevertrags und erhielt hierfür Zulagen nach dem XI. Abschn. des Einkommensteuergesetzes (EStG). Sie hatte gegenüber dem Anbieter des Vertrags in eine Datenübermittlung an die Finanzverwaltung eingewilligt.
- 2 Die Kläger hatten für das Streitjahr zunächst keine Einkommensteuererklärung abgegeben. Aufgrund dessen schätzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen. Ein Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgebeiträge und Zulagen gemäß § 10a EStG wurde hierbei nicht berücksichtigt.
- 3 Ihre Einkommensteuererklärung reichten die Kläger mit dem Einspruch gegen den Schätzungsbescheid ein. Zu einem Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG erklärten sie sich nicht. Das FA änderte die Steuerfestsetzung erklärungsgemäß und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Der Bescheid wurde bestandskräftig, ebenso ein zu späterer Zeit ergangener weiterer Änderungsbescheid.
- 4 Im Juni 2018 beehrten die Kläger nachträglich einen Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG. Sie führten an, das

FA habe die vom Anbieter des Altersvorsorgevertrags übermittelten Beiträge und Zulagen zu Unrecht nicht berücksichtigt. Das FA lehnte eine Änderung ab. Eine Günstigerprüfung für den Sonderausgabenabzug nach § 10a Abs. 2 EStG erfordere einen Antrag, der --was die Kläger versäumt hätten-- in Form der Anlage AV zur Einkommensteuererklärung hätte gestellt werden müssen.

- 5 Nach erfolglosem Einspruch brachten die Kläger zur Begründung ihrer Klage vor, die Einkommensteuerfestsetzung sei im Hinblick auf den unterbliebenen Sonderausgabenabzug entweder gemäß § 129 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) zu berichtigen oder nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO bzw. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern. Zudem bestehe eine entsprechende Korrekturpflicht nach § 10a Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG a.F.). Die Abgabe einer Anlage AV sei kein gesetzliches Erfordernis.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 1369 veröffentlichtem Urteil ab. Die Kläger hätten den Sonderausgabenabzug erst nach Eintritt der Bestandskraft und im Übrigen nicht im Wege der Abgabe der von der Finanzverwaltung hierfür vorgegebenen Anlage AV beantragt. Die Voraussetzungen für eine Berichtigung bzw. Änderung der Steuerfestsetzung lägen nicht vor.
- 7 Mit ihrer Revision tragen die Kläger vor, das Gesetz mache den Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG nicht von einem förmlichen Antrag abhängig. Vielmehr genüge die Erfüllung der tatbestandlichen Voraussetzungen für den Abzug. Die Steuerfestsetzung für das Streitjahr sei korrigierbar. Es liege eine offenbare Unrichtigkeit i.S. von § 129 Satz 1 AO vor, die sich daraus ergebe, dass das FA das Versehen der Kläger --Nichterklärung der Altersvorsorgebeiträge-- als eigenes übernommen und zudem einen Grundlagenbescheid --die Zertifizierung des vorliegenden Altersvorsorgevertrags-- übersehen habe. Wegen Letzterem müsse die Steuerfestsetzung ferner gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert werden. Zwar stellten die Vorsorgebeiträge für sich gesehen keinen Grundlagenbescheid dar, allerdings bestehe eine untrennbare Einheit mit der als Grundlagenbescheid zu qualifizierenden Zertifizierung. Darüber hinaus seien die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. gegeben. Dem FA lägen Daten i.S. von § 10a EStG vor, deren Berücksichtigung zu einer Änderung der festgesetzten Steuer führe.
- 8 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 21.08.2019 und den Ablehnungsbescheid vom 17.07.2018 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2012 --zuletzt in der Fassung des Bescheids vom 13.04.2017-- dahingehend zu ändern, dass nach einer vom FA vorzunehmenden Günstigerprüfung ein Sonderausgabenabzug gemäß § 10a Abs. 1 EStG gewährt wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Das FA ist der Ansicht, die Günstigerprüfung gemäß § 10a Abs. 2 EStG setze einen Antrag des Steuerpflichtigen voraus, der nach Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung nicht mehr berücksichtigt werden könne.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die unbegründete Revision ist gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 12 Die Vorinstanz hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass für die Kläger kein Anspruch auf Korrektur der Einkommensteuerfestsetzung für 2012 besteht. Der von ihnen geltend gemachte Sonderausgabenabzug für Beiträge zur zusätzlichen Altersvorsorge gemäß § 10a EStG (hierzu unten 1.) ist als Wahlrecht ausgestaltet (unten 2.), das grundsätzlich nur bis zum Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung ausgeübt werden kann (unten 3.). Für den von den Klägern erst nach diesem Zeitpunkt beanspruchten Sonderausgabenabzug ist keine Änderungs- bzw. Berichtigungsvorschrift einschlägig (unten 4.). Der von ihnen geltend gemachte Verfahrensfehler liegt nicht vor (unten 5.).
- 13 1. Nach § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG können in der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung Pflichtversicherte Altersvorsorgebeiträge i.S. von § 82 EStG zuzüglich der dafür nach Abschn. XI des EStG zustehenden Zulage jährlich bis zu 2.100 € als Sonderausgaben abziehen. Ein solcher Abzug bedingt, dass die steuerliche Entlastung günstiger ausfällt als der Anspruch auf die Altersvorsorgezulage. In diesem Fall erhöht sich

die unter Berücksichtigung des Sonderausgabenabzugs ermittelte tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Zulage (§ 10a Abs. 2 Satz 1 EStG); die Günstigerprüfung wird gemäß Satz 3 der Vorschrift von Amts wegen vorgenommen. Für das Streitjahr setzt der Sonderausgabenabzug weiter voraus, dass der Steuerpflichtige gegenüber dem Anbieter des Altersvorsorgevertrags --wie vorliegend geschehen-- in die Übermittlung der für einen Abzug relevanten Daten eingewilligt hat (§ 10a Abs. 2a Satz 1, Abs. 5 Satz 1 EStG a.F.).

- 14** 2. Der Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG ist als Wahlrecht des Steuerpflichtigen konzipiert.
- 15** Hiervon gehen zu Recht nicht nur die Vorinstanz, sondern auch die Finanzverwaltung und das ganz überwiegende Schrifttum aus, wenn gefordert wird, dass der Abzug durch Abgabe einer Anlage AV (so Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 21.12.2017, BStBl I 2018, 93, Rz 101; Arteaga/Veit in Korn, § 10a EStG Rz 24; Brandis/Heuermann/Lindberg, § 10a EStG Rz 48; Hamacher in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 10a Rz 4; Braun in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10a EStG Rz 26; Hahner in Bordewin/Brandt, § 10a EStG Rz 82; Mühlenharz in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 10a Rz 28; Myßen in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 10a Rz D 9; ebenso Hessisches FG, Urteil vom 28.01.2019 - 9 K 1382/18, EFG 2019, 751, Rz 23, 29 f.) oder durch einen (schlichten) Antrag des Steuerpflichtigen geltend zu machen ist (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 40. Aufl., § 10a Rz 22; Pick, in Frotscher/Geurts, EStG, § 10a Rz 72 f.; KKB/Wilhelm, § 10a EStG, 6. Aufl., Rz 45; a.A. --allerdings ohne Begründung-- BeckOK EStG/Geisenberger, 11. Ed. [01.10.2021], EStG § 10a Rz 148).
- 16** a) Der Wortlaut der Vorschrift ergibt hierzu noch kein eindeutiges Bild. Zwar heißt es in § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, die dort genannten Altersvorsorgebeiträge "können" als Sonderausgaben abgezogen werden. Mit dieser Formulierung unterscheidet sich § 10a EStG vom allgemeinen Sonderausgabenabzug nach § 10 EStG, der --wie der Eingangssatz jener Norm belegt-- eben kein Wahlrecht beinhaltet (vgl. Myßen in KSM, EStG, § 10a Rz A 599 ff.). Nicht auszuschließen ist allerdings, dass es sich hierbei um eine bloße sprachliche Ungenauigkeit des Gesetzgebers handelt, zumal sich in der Begründung des Entwurfs zu einem Altersvermögensgesetz (Gesetz vom 26.06.2001, BGBl I 2001, 1310), durch das der Abzugstatbestand des § 10a EStG geschaffen wurde (vgl. BTDrucks 14/4595), nichts Erhellendes zu dieser Frage findet. Deutlicher ist dagegen die Begründung zum Steuerbürokratieabbaugesetz (Gesetz vom 20.12.2008, BGBl I 2008, 2850), in der die Bundesregierung ganz offenkundig davon ausgeht, dass die Inanspruchnahme des Sonderausgabenabzugs nach § 10a EStG von einem Antrag des Steuerpflichtigen abhängt (BTDrucks 16/10188, S. 24, rechte Spalte) und folglich ein Wahlrecht besteht.
- 17** b) Nach Auffassung des Senats sprechen vor allem systematische Erwägungen für ein Wahlrecht. Wollte man --wie die Kläger-- allein die Erfüllung der tatbestandlichen Anforderungen des § 10a EStG als für den Sonderausgabenabzug ausreichend ansehen, bliebe unberücksichtigt, dass ein solcher belastende --vom Steuerpflichtigen nicht erwünschte-- Folgewirkungen mit sich ziehen kann.
- 18** aa) Die steuerliche Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge i.S. des XI. Abschn. des EStG besteht aus einer Kombination von einer progressionsunabhängigen Zulage und einem zusätzlichen Sonderausgabenabzugsbetrag, wobei die Vorsorgeaufwendungen zunächst und vorrangig mit der staatlichen Zulage prämiert werden. Der alternative Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG kommt nur in Betracht, wenn dieser im jeweiligen Einzelfall gegenüber der Zulage steuerlich günstiger ausfällt (vgl. BTDrucks 14/4595, S. 62 sowie S. 66). Die Entlastung des für die Altersvorsorgeaufwendungen eingesetzten Einkommens --sei es durch Zulage gemäß § 83 EStG oder durch einen weitergehenden Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG-- löst die Besteuerung der späteren Leistungen aus dem Altersvorsorgevertrag nach § 22 Nr. 5 EStG aus (Myßen in KSM, EStG, § 10a Rz A 88 ff.).
- 19** bb) Jedenfalls im Regelfall hat die Inanspruchnahme des Sonderausgabenabzugs keinen Einfluss auf den Umfang der nachgelagerten Besteuerung, wenn der Steuerpflichtige für Beiträge zu Gunsten eines Altersvorsorgevertrags Zulagen gemäß § 83 EStG bezieht. Dies hat seinen Grund darin, dass Zulagen und der Sonderausgabenabzug gleichermaßen dazu führen, die Altersvorsorgebeiträge in der Ansparphase als gefördert anzusehen und somit in vollem Umfang eine nachgelagerte Besteuerung i.S. von § 22 Nr. 5 EStG begründen (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2018, 93, Rz 137; Fischer in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 22 Rz 54; HHR/Schüler-Täsch, § 22 EStG Rz 475).
- 20** cc) Anderes gilt, wenn der Steuerpflichtige für Altersvorsorgebeiträge zu Gunsten eines zertifizierten Vertrags entweder keine Zulage nach §§ 79 ff. EStG beantragt oder der Vertrag nach Maßgabe von § 87 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht zulagebegünstigt ist, gleichwohl aber die Voraussetzungen für einen Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG gegeben sind. In einem solchen Fall führt (nur) die Inanspruchnahme des Sonderausgabenabzugs dazu, die späteren Leistungen aus dem Altersvorsorgevertrag als auf geförderten Beiträgen beruhend zu qualifizieren (BMF-Schreiben in BStBl I 2018, 93, Rz 132) und deshalb nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG nachgelagert zu besteuern.

- 21 dd) Zudem hat eine über den Zulagenanspruch des § 83 EStG hinausgehende steuerliche Freistellung der Altersvorsorgebeiträge durch einen Sonderausgabenabzug zur Folge, dass das FA dieses Mehr an Steuerermäßigung nach § 10a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG gesondert feststellt und dies der zentralen Stelle (§ 81 EStG) mitteilt. Im Fall einer schädlichen Verwendung des Altersvorsorgevermögens i.S. von § 93 Abs. 1 Satz 1 EStG wäre die gewährte Steuerermäßigung zurückzuzahlen. Dies wiederum würde verhindert, verzichtete der Steuerpflichtige trotz Vorliegens der materiell-rechtlichen Voraussetzungen eines Sonderausgabenabzugs auf dessen Geltendmachung.
- 22 ee) Darüber hinaus kann es für den Steuerpflichtigen von Vorteil sein, Beträge aus einer Entgeltumwandlung oder andere Finanzierungsanteile zur betrieblichen Altersvorsorge bewusst nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei zu stellen und diese Beträge nicht nach § 10a EStG geltend zu machen (vgl. insoweit nur HHR/Braun, § 10a EStG, Rz 5).
- 23 c) Gegen die Annahme eines Wahlrechts spricht nicht, dass § 10a Abs. 2 Satz 3 EStG eine von Amts wegen durchzuführende Günstigerprüfung zwischen dem Zulagenanspruch und der Steuerermäßigung durch den Sonderausgabenabzug anordnet. Vielmehr ist die Ausübung des Wahlrechts durch den Steuerpflichtigen Bedingung für den Eintritt in die Günstigerprüfung.
- 24 3. Ein Antrags- bzw. Wahlrecht, für dessen Geltendmachung das Gesetz --wie im Fall des § 10a EStG-- keine ausdrückliche zeitliche Begrenzung vorsieht, muss der Steuerpflichtige zwar nicht notwendig bereits im Rahmen der Steuererklärung beanspruchen. Allerdings ist ein solches grundsätzlich nur bis zum Eintritt der Bestandskraft des entsprechenden Steuerbescheids erstmals oder in geänderter Weise ausübbar. Der Steuerpflichtige kann somit frei über das Wahlrecht verfügen, wenn der Bescheid zum einen noch nicht formell bestandskräftig und deshalb ohnehin abänderbar ist, insbesondere dann, wenn über einen Einspruch oder eine Klage gegen den Bescheid noch nicht entschieden ist. Zum anderen ist der Bescheid und damit auch die Ausübung des Wahlrechts änderbar, wenn der Bescheid noch nicht materiell bestandskräftig ist, namentlich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht (vgl. hierzu ausführlich Senatsurteile vom 27.10.2015 - X R 44/13, BFHE 252, 94, BStBl II 2016, 278, Rz 14, 18, sowie vom 09.12.2015 - X R 56/13, BFHE 252, 241, BStBl II 2016, 967, Rz 19, 21 f., jeweils m.w.N.). Gleiches gilt, wenn ein erstmals oder anderweitig nach Eintritt der materiellen Bestandskraft des Steuerbescheids ausgeübtes Wahlrecht die Voraussetzungen einer bestandskraftdurchbrechenden Änderungsvorschrift erfüllt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.07.2020 - VIII R 6/17, BFHE 268, 538, BStBl II 2021, 92, Rz 19 - zu § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).
- 25 4. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Die Kläger haben erst nach Eintritt der materiellen Bestandskraft einen Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG beansprucht (unten a). Eine die Bestandskraft durchbrechende Korrektornorm steht ihnen für die Durchsetzung eines solchen Anspruchs nicht zur Seite (unten b).
- 26 a) Die Kläger haben erstmals im Juni 2018 in Gestalt ihres Antrags auf Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr ihr Wahlrecht auf Inanspruchnahme eines Sonderausgabenabzugs für die von der Klägerin geleisteten zusätzlichen Altersvorsorgebeiträge und erhaltenen Zulagen gemäß § 10a EStG geltend gemacht.
- 27 aa) Die Ausübung dieses Wahlrechts bedarf keiner besonderen Form; es kann ausdrücklich oder auch nur konkludent geltend gemacht werden. Der Senat teilt nicht die insbesondere von der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben in BStBl I 2018, 93, Rz 101) und auch der Vorinstanz vertretene Ansicht, der Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG müsse durch Abgabe der Anlage AV zur Einkommensteuererklärung beantragt werden. Ein solches Formerfordernis ergibt sich weder aus § 10a EStG selbst noch aus einer anderen gesetzlichen Grundlage. Zwar wird das BMF durch § 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b EStG ermächtigt, die Vordrucke für die Erklärungen zur Einkommensbesteuerung zu bestimmen. Aus dieser Ermächtigung --die im Gegensatz zu § 51 Abs. 1 bis 3 EStG gerade nicht als Verordnungsermächtigung gemäß Art. 80 des Grundgesetzes ausgestaltet ist, mit der eine Befugnis zur auch den Bürger bindenden Rechtsetzung an die Exekutive delegiert werden könnte-- folgt aber nicht, dass vom Steuerpflichtigen abgegebene Erklärungen im Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer nur dann wirksam sind, wenn dies unter Verwendung eines amtlichen Vordrucks geschieht.
- 28 bb) Ebenso wenig trifft allerdings die Auffassung der Kläger zu, sie hätten bereits mit der Einwilligung in die Datenübermittlung an die Finanzverwaltung nach § 10a Abs. 2a Satz 1, Abs. 5 Satz 1 EStG a.F. ihr Wahlrecht auf Inanspruchnahme des Sonderausgabenabzugs gemäß § 10a EStG wirksam ausgeübt.
- 29 (1) Die bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2018 erforderliche Einwilligung des Steuerpflichtigen in eine Datenübermittlung durch den Anbieter eines zertifizierten Altersvorsorgevertrags an die Finanzverwaltung hat mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2010 die frühere Nachweispflicht der zu berücksichtigenden Altersvorsorgebeiträge durch eine vom Anbieter auszustellende (Papier-)Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 10a Abs. 5 Satz 1 EStG in der bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2009

geltenden Fassung) ersetzt. Hierdurch sollte einerseits dem Steuerpflichtigen das Beifügen einer Papierbescheinigung zur Einkommensteuererklärung erspart werden (BTDrucks 16/10188, S. 24). Andererseits diene die Einwilligung in den Datentransfer der Wahrung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung (vgl. BTDrucks 16/12254, S. 23 zum entsprechenden Einwilligungserfordernis für den Abzug von Kranken- und Pflegeversicherungsaufwendungen als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 2a EStG a.F.).

- 30** (2) Erst die Einwilligung des Steuerpflichtigen verlieh der Finanzverwaltung die Befugnis, die Daten steuerrechtlich überhaupt zu berücksichtigen. Vor diesem Hintergrund ginge es zu weit, die Einwilligung in die Datenübermittlung zugleich als materiell-rechtlich wirkende Geltendmachung eines Sonderausgabenabzugs gemäß § 10a EStG zu qualifizieren. Allein mit der Einwilligung in die Datenübermittlung trifft bzw. traf der Steuerpflichtige noch keine Aussage dazu, ob er im jeweiligen Veranlagungszeitraum anstelle eines Anspruchs auf Altersvorsorgezulage gemäß § 83 EStG einen --weitergehenden-- Sonderausgabenabzug i.S. von § 10a EStG begehrt.
- 31** (3) Der Hinweis der Kläger auf die durch das Steuermodernisierungsgesetz vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) eingeführte Vorschrift des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO lässt kein anderes Ergebnis zu. Dort heißt es zwar, dass Daten, die von mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe von § 93c AO an die Finanzverwaltung übermittelt wurden, grundsätzlich als (eigene) Angaben des Steuerpflichtigen gelten. Selbst wenn dies zur Folge hätte, dass auch steuerrechtliche Wahlrechte --wie hier ein Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG-- bereits durch eine Datenübermittlung als ausgeübt anzusehen wären, könnten die Kläger hieraus für das vorliegende Streitjahr 2012 nichts ableiten. Die Vorschrift ist erstmals für nach dem 31.12.2016 beginnende Streitjahre anzuwenden (Art. 97 § 1 Abs. 11 sowie § 10a Abs. 4 Satz 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung --EGAO--).
- 32** cc) Die Einkommensteuer für das Streitjahr war --hierüber besteht zu Recht kein Streit-- zum Zeitpunkt des Änderungsantrags im Juni 2018 bestandskräftig festgesetzt. Weder hatten die Kläger den letzten, im Jahr 2017 ergangenen Änderungsbescheid angefochten, noch stand die Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 33** b) Das erstmals nach Eintritt der materiellen Bestandskraft geltend gemachte Wahlrecht auf einen Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG erfüllt keinen der in Betracht kommenden Änderungs- bzw. Berichtigungstatbestände.
- 34** aa) Eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO i.V.m. § 10a Abs. 5 Satz 2 und § 10 Abs. 2a Satz 8 Nr. 1 EStG a.F. ist ausgeschlossen.
- 35** (1) Die für das Streitjahr 2012 in zeitlicher Hinsicht noch anwendbare Vorschrift des § 10 Abs. 2a Satz 8 Nr. 1 EStG a.F. (vgl. Art. 97 § 27 Abs. 2 EGAO) ist eine spezialgesetzliche Korrektornorm i.S. von § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO. Hiernach ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit --von einem Dritten übermittelte-- Daten gemäß § 10 Abs. 2a Sätze 4, 6 oder 7 EStG a.F. vorliegen und sich hierdurch eine Änderung der festgesetzten Steuer ergibt. Die Vorschrift gilt sowohl für den Fall der erstmaligen Übermittlung von Daten (§ 10a Abs. 2a Satz 4 EStG a.F.) als auch für korrigierte bzw. stornierte Datensätze (Satz 6 der Vorschrift).
- 36** (2) § 10a EStG hält für die nachträgliche steuerliche Berücksichtigung von Daten, die ein Anbieter eines Altersvorsorgevertrags nach § 10a Abs. 5 Satz 1 EStG a.F. übermittelt hat, keine eigenständige Änderungsvorschrift bereit. Allerdings ordnet Satz 2 jener Vorschrift eine entsprechende Anwendung von § 10 Abs. 2a Sätze 6 bis 8 EStG a.F. an. Durch diese Inbezugnahme wird klargestellt, dass auch für Zwecke des § 10a EStG nicht danach zu differenzieren ist, ob der Anbieter --wie im Streitfall-- für den betreffenden Veranlagungszeitraum erstmalig Daten übermittelt hat oder es sich um inhaltlich korrigierte Daten handelt (ebenso BMF-Schreiben vom 24.07.2013, BStBl I 2013, 1022, Rz 98; offen gelassen vom Hessischen FG in EFG 2019, 751, Rz 30).
- 37** (3) Die Voraussetzungen dieser --vom FG nicht gewürdigten-- Änderungsvorschrift sind im Streitfall nicht gegeben.
- 38** (a) Die Beteiligten gehen zwar übereinstimmend und zutreffend davon aus, dass dem FA relevante Daten i.S. von § 10a Abs. 5 Satz 1 EStG a.F. vorlagen. Deren Berücksichtigung hätte im Fall eines für die Kläger positiven Ausgangs der Günstigerprüfung nach § 10a Abs. 2 EStG für sich besehen auch eine Änderung der festgesetzten Steuer ergeben.
- 39** (b) Der Wortlaut des § 10 Abs. 2a Satz 8 Nr. 1 EStG a.F. fordert durch das Adverb "hierdurch" allerdings einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den vorliegenden Daten und der sich durch deren nachträgliche Berücksichtigung ergebenden Änderung der festgesetzten Steuer. Dieses Erfordernis wird für den eigentlichen sachlichen Anwendungsbereich der Änderungsvorschrift, die per Datensatz zu übermittelnden Beiträge für

Sonderausgaben i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und Nr. 3 EStG, ohne weiteres erfüllt, da deren Abzug nicht von einem Antrag bzw. einem Wahlrecht des Steuerpflichtigen abhängt, sondern von Amts wegen vorzunehmen ist (vgl. insoweit zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen BTD Drucks 16/12254, S. 23, sowie Senatsurteil vom 24.08.2016 - X R 34/14, BFHE 255, 112, BStBl II 2017, 375, Rz 26). Dagegen steht der Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG --wie oben dargelegt-- im Wahlrecht des Steuerpflichtigen, sodass die Änderung der bisher festgesetzten Steuer nicht nur vom Vorliegen relevanter Daten, sondern zusätzlich von einer Ausübung dieses Wahlrechts abhängt.

- 40** (c) Für die über § 10a Abs. 5 Satz 2 EStG a.F. angeordnete entsprechende Anwendung von § 10 Abs. 2a Satz 8 Nr. 1 EStG a.F. genügt es nicht, dass der Steuerpflichtige das Wahlrecht zu irgendeinem Zeitpunkt ausübt. Vielmehr muss er dies nach den allgemeinen --oben aufgezeigten-- Rechtsprechungsgrundsätzen bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung getan haben. § 10 Abs. 2a Satz 8 Nr. 1 EStG a.F. hat nur deshalb bestandskraftdurchbrechende Wirkung, um die Steuerfestsetzung nachträglich an Sachverhalte anzupassen, die nicht auf einer Erklärung des Steuerpflichtigen, sondern auf der Datenübermittlung eines Dritten beruhen. Die Vorschrift dient aber nicht dazu, einem erst später durch den Steuerpflichtigen ausgeübten Wahlrecht auf Inanspruchnahme des Sonderausgabenabzugs verfahrensrechtlich zum Erfolg zu verhelfen.
- 41** bb) Auch eine Berichtigung der Einkommensteuerfestsetzung nach § 129 Satz 1 AO kommt nicht in Betracht.
- 42** Voraussetzung hierfür wäre, dass der Finanzbehörde beim Erlass eines Verwaltungsakts Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten unterlaufen sind. Die Vorinstanz hat zutreffend entschieden, dass keiner der vom FA für das Streitjahr erlassenen Einkommensteuerbescheide unter einer solchen Unrichtigkeit litt. Vielmehr war die jeweilige Nichtberücksichtigung eines Sonderausgabenabzugs gemäß § 10a EStG im Hinblick auf die zunächst fehlende Geltendmachung durch die Kläger zwingend und somit rechtmäßig.
- 43** Selbst wenn es --wie die Kläger anführen-- als "Fehler" ihrerseits anzusehen wäre, den Sonderausgabenabzug nicht fristgerecht beansprucht zu haben, erwüchse hieraus kein im Rahmen des § 129 Satz 1 AO grundsätzlich zu beachtender Übernahmefehler des FA (vgl. hierzu statt vieler Senatsurteil vom 12.02.2020 - X R 27/18, BFH/NV 2020, 1041, Rz 21, m.w.N.). Eine solche Annahme stünde im Widerspruch zur Ausgestaltung des § 10a EStG als von der Ausübung eines Wahlrechts des Steuerpflichtigen abhängiger Abzugstatbestand.
- 44** cc) Ferner scheidet eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO aus.
- 45** Es fehlt bereits an einer für die Anwendung dieser Norm erforderlichen nachträglich bekannt gewordenen Tatsache. Insbesondere stellt die Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechts nach Bestandskraft der Veranlagung des Streitjahres keine solche Tatsache dar. Es handelt sich lediglich um eine Verfahrenshandlung (BFH-Urteile vom 28.09.1984- VI R 48/82, BFHE 141, 532, BStBl II 1985, 117; vom 09.08.1989 - X R 110/87, BFHE 158, 520, BStBl II 1990, 195, unter 3.d, m.w.N., sowie in BFHE 252, 94, BStBl II 2016, 278, Rz 26). Relevante Tatsache gemäß § 173 AO ist nur der dem Antrag zugrunde liegende Sachverhalt (BFH-Urteil in BFHE 141, 532, BStBl II 1985, 117; Loose in Tipke/Kruse, § 173 AO Rz 16), der dem FA --hiervon gehen die Beteiligten übereinstimmend aus-- in Gestalt des vom Anbieter des Altersvorsorgevertrags übermittelten Datensatzes bereits bei der ursprünglichen Einkommensteuerveranlagung vorlag.
- 46** dd) Die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO werden ebenfalls nicht erfüllt. Es fehlt an einem Grundlagenbescheid i.S. von § 171 Abs. 10 Satz 1 AO, der für das Begehren der Kläger --den Abzug von Altersvorsorgebeiträgen als Sonderausgaben-- Bindungswirkung hat.
- 47** (1) Den nach § 10a Abs. 5 Satz 1 EStG a.F. übermittelten Daten kommt für sich gesehen keine Grundlagenbescheidswirkung zu. Mangels Außenwirkung zum Steuerpflichtigen stellen sie keine Verwaltungsakte gemäß § 118 Satz 1 AO dar (vgl. hierzu für Datensatzübermittlungen von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen bereits Senatsurteil vom 16.12.2020 - X R 31/19, BFHE 271, 569, BStBl II 2022, 106, Rz 12, m.w.N.).
- 48** (2) Nichts anderes ergibt sich --abweichend zur Ansicht der Kläger-- aus dem rechtlichen Umstand, dass der Gesetzgeber die Zertifizierung eines Altersvorsorgevertrags gemäß § 82 Abs. 1 Satz 2 EStG ausdrücklich als Grundlagenbescheid i.S. von § 171 Abs. 10 Satz 1 AO qualifiziert hat.
- 49** Nach § 5 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes (AltZertG) erteilt die Zertifizierungsstelle, das Bundeszentralamt für Steuern (§ 3 Abs. 1 AltZertG), unter den dort genannten Voraussetzungen für einen

Altersvorsorgevertrag die Zertifizierung nach § 1 Abs. 3 AltZertG. Hierbei handelt es sich um die Feststellung, dass sowohl die Vertragsbedingungen des Altersvorsorgevertrags als auch der Anbieter des Vertrags den in § 1 Abs. 3 Satz 1 AltZertG genannten Anforderungen entsprechen. Liegt ein solches Zertifikat vor, besteht für den Steuerpflichtigen Gewissheit, dass der Vertrag zulagefähig i.S. von §§ 79 ff. EStG ist und die Beiträge auch im Rahmen des § 10a EStG als Sonderausgaben geltend gemacht werden können (HHR/Killat, § 82 EStG Rz 7). Es wird für die Finanzbehörde bindend --d.h. ohne eigenständiges Prüfungsrecht-- durch ein gesondertes Verfahren festgestellt, dass die zu Gunsten eines bestimmten Altersvorsorgeprodukts geleisteten Beiträge zulagen- bzw. steuerrechtlich begünstigt sind (Myßen in KSM, EStG, § 82 Rz B 2; Bode in Bordewin/Brandt, § 82 EStG Rz 30).

- 50** Eine darüber hinausgehende Bindungswirkung der Zertifizierung besteht nicht. Insbesondere erstreckt sich die Bindung nicht auf eine bedingungslose Berücksichtigung von begünstigten Altersvorsorgebeiträgen als Sonderausgaben gemäß § 10a EStG. Dies wäre mit der Grundkonzeption der Vorschrift, die Inanspruchnahme des Sonderausgabenabzugs ins Wahlrecht des Steuerpflichtigen zu stellen, nicht vereinbar. Für die Richtigkeit ihrer gegenteiligen Rechtsbehauptung, die Zertifizierung des Altersvorsorgevertrags und die hierauf geleisteten Beiträge stünden im vorliegenden Kontext in einer "untrennbaren Einheit" zueinander, bleiben die Kläger einen Beleg schuldig.
- 51** ee) Schließlich handelt es sich bei einem erst nach Bestandskraft der Steuerfestsetzung ausgeübten steuerrechtlichen Wahlrecht nicht um ein rückwirkendes Ereignis, das eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zuließe (vgl. Senatsurteil in BFHE 252, 94, BStBl II 2016, 278, Rz 26; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 175 Rz 70; Loose in Tipke/Kruse, § 175 AO Rz 39b).
- 52** 5. Der von den Klägern gerügte Sachaufklärungsmangel gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt nicht vor. Es war nicht entscheidungserheblich, aufzuklären, ob der für die Einkommensteuerveranlagung der Kläger zuständige Sachbearbeiter Kenntnis von dem nach § 10a Abs. 5 Satz 1 EStG a.F. übermittelten Datensatz genommen hatte. Aus den unter 2. und 3. dargelegten Erwägungen hätten die Daten für Zwecke der Günstigerprüfung gemäß § 10a Abs. 2 EStG nur im Fall eines fristgerecht ausgeübten Wahlrechts berücksichtigt werden dürfen. Hieran fehlte es.
- 53** Soweit die Kläger erstmals mit Schreiben vom 28.04.2021 beanstandet haben, das FG habe seine Entscheidung entgegen § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO nicht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnen, findet dies prozessual bereits deshalb keine Beachtung, da jener Verfahrensfehler erst außerhalb der Revisionsbegründungsfrist angebracht wurde (vgl. statt vieler BFH-Urteil vom 10.06.2020 - XI R 25/18, BFHE 270, 181, Rz 22, m.w.N.).
- 54** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de