
Datum: 16.07.2014
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 4322/13 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2014:0716.2K4322.13E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Streitig sind die Voraussetzungen der steuerlichen Förderung nach § 10a i.V.m. §§ 79 ff. des Einkommensteuergesetzes (EStG) für die Jahre 2009 und 2010. 1
- Die Klägerin ist Beamtin. Sie war zunächst in der Finanzverwaltung des Landes NRW tätig. Die ihre Besoldung anordnende Stelle war das Landesamt für Besoldung und Versorgung NRW.. Ende 2002 schloss sie bei der A-Bank einen Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz vom 26.06.2001 (Bundessteuerblatt -BStBl- I 2001, 420) zum Aufbau der sog. Riester-Rente ab. Im Jahr 2008 wechselte sie den Dienstherrn und ist seitdem bei einer Bundesbehörde beschäftigt. Seit November 2008 ist das C-Amt für die Besoldung mit Dienstsitz in B zuständig. In den Einkommensteuererklärungen für 2009 und 2010 machte sie – wie in den Vorjahren – die gezahlten Altersvorsorgebeiträge als Sonderausgaben geltend. Der Beklagte gewährte den Sonderausgabenabzug erklärungsgemäß (Einkommensteuerbescheide für 2009 vom 26.07.2010 und für 2010 vom 22.12.2011). Außerdem wurde jeweils die über die Altersvorsorgezulage hinausgehende Steuerermäßigung nach § 10a Abs. 4 EStG (zuletzt für 2009 i.H.v. 629 € und für 2010 i.H.v. 176 €) gesondert festgestellt. 2
- Die Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen (ZfA) teilte dem beklagten Finanzamt unter dem 02.05.2012 mit, dass die Klägerin für den Veranlagungszeitraum 2009 nicht zum berechtigten Personenkreis nach § 10a EStG gehöre. Eine entsprechende Mitteilung der ZfA 3
- 4

erfolgte unter dem 06.04.2013 auch für den Veranlagungszeitraum 2010. Der Beklagte teilte der Klägerin mit Schreiben vom 16.07.2013 mit, dass ihr nach den Mitteilungen der ZfA der Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG nicht zustehe und daher die Einkommensteuerbescheide für 2009 und 2010 gemäß § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG zu ändern seien. Daraufhin erteilte die Klägerin gegenüber dem C-Amt ihre Einwilligung zur Übermittlung und Verwendung von Daten für Zwecke der steuerlichen Förderung der privaten Altersvorsorge nach § 10a EStG ab dem 01.01.2008 (Erklärung vom 20.07.2013).

Mit Änderungsbescheiden vom 11.09.2013 erhöhte der Beklagte die Einkommensteuer für 2009 auf 9.975 € und für 2010 auf 12.536 €. Er war der Ansicht, dass der Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG nicht mehr gewährt werden könne, weil die Einwilligung in die Datenübermittlung im Juli 2013, also erst nach Ablauf des zweiten Kalenderjahres, das auf das Beitragsjahr folge, erteilt worden sei. Außerdem wurde jeweils die über die Altersvorsorgezulage hinausgehende Steuerermäßigung nach § 10a Abs. 4 EStG i.H.v. 0 € gesondert festgestellt. 5

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, mit dem sie geltend machte, dass es aufgrund eines Wechsels des Dienstherrn Ende 2008 zu einer Unterbrechung der automatisierten Datenübermittlung an die ZfA gekommen sei. Dies habe sie erst aufgrund des Schreibens des beklagten Finanzamts vom 16.07.2013 erfahren. Die Zustimmung sei sogleich mit Schreiben vom 20.07.2013 nachgeholt worden. Ein Wiedereinsetzungsantrag sei gestellt worden. Außerdem habe die Zweijahresfrist keine Auswirkungen auf die Gewährung des Sonderausgabenabzugs. Diese existiere vielmehr nur aus Gründen des Datenschutzes, nicht aus steuerlichen Gründen. Darüber hinaus sei das Finanzamt nicht zuständig, sondern die ZfA. 6

Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 28.11.2013). Zur Begründung führte er aus: 7

Eine Überprüfung der Mitteilungen der ZfA habe ergeben, dass die Klägerin der Übermittlung der Daten nach § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht im Rahmen der dort genannten Zweijahresfrist zugestimmt habe. Die Bescheide seien daher zwingend nach § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG zu ändern. Das Finanzamt habe dabei in eigener Zuständigkeit die Mitteilungen, welche keine Grundlagenbescheide seien, zu prüfen. Bei der Zweijahresfrist handele es sich um eine gesetzliche Regelung, die Voraussetzung für den Abzug der Beiträge als Sonderausgaben sei. Diese Frist habe für die Beitragsjahre 2009 und 2010 mit Ablauf des jeweils zweiten Kalenderjahres, also mit Ablauf des Jahres 2011 für 2009 und mit Ablauf des Jahres 2012 für 2010, geendet. Diese Frist sei offensichtlich überschritten. Die gesetzlichen Voraussetzungen für den Abzug nach § 10a Abs. 1 EStG und die Feststellung nach § 10a Abs. 4 EStG seien nicht erfüllt, sodass eine steuerliche Förderung zu versagen sei. 8

Der Klägerin könne wegen der Überschreitung der Frist keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 der Abgabenordnung (AO) gewährt werden. Denn Irrtümer über das materielle Recht rechtfertigten als solche keine Wiedereinsetzung, selbst wenn ein Beteiligter die Frist nicht habe verstreichen lassen wollen, weil ihm z.B. seine Rechtsunkenntnis erst nach Fristablauf bewusst geworden sei. Da nach dem Prinzip der formellen Gesetzesverkündung eine allgemeine Informationspflicht des Bürgers über die Gesetzeslage bestehe, fehle es an der Unmittelbarkeit zwischen Hindernis und Fristversäumnis. Dem Beteiligten könne zugemutet werden, von seinen Verfahrensrechten in der gebotenen Weise Gebrauch zu machen und sich hierüber zu informieren. Hier hätte sich die Klägerin bei dem Wechsel ihres Dienstherrn bei dem neuen Dienstherrn, dem Anbieter der Versicherung sowie auch beim Finanzamt oder der ZfA informieren können, ob eine 9

erneute Einwilligung zur Datenübermittlung notwendig sei. Diese gebotene Sorgfalt sei auch zumutbar gewesen.

Hiergegen richtet sich die Klage. Die Klägerin ist der Ansicht, dass der Bescheid nicht mehr hätte geändert werden dürfen, da eine Änderungsvorschrift nach der Abgabenordnung nicht gegeben sei. § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG sei eine reine Verfahrensvorschrift, die nicht zur nachträglichen Änderung berechtige. 10

Der Rechtsschutz werde unzulässig verkürzt. Da die Mitteilung nicht den Charakter eines Grundlagenbescheides habe, könne diese nicht isoliert angefochten werden. Der Steuerpflichtige hätte also keine Möglichkeit, den hierauf beruhenden, nachträglich geänderten Einkommensteuerbescheid in irgendeiner Weise anzufechten. Dies sei umso bemerkenswerter, als die Verwaltung selbst mehr als zwei Jahre für die Datenübermittlung benötigt habe, nun aber vom Steuerpflichtigen verlangt werde, innerhalb dieser zwei Jahre sein Einverständnis erklärt zu haben. 11

Die Vorschrift des § 91 EStG werde systemwidrig angewandt. Die Einführung der Zweijahresfrist sei selbst in den Verwaltungsanweisungen der Länder zunächst nicht publik gewesen. Dies sei wohl vor dem Hintergrund zu sehen, dass der Gesetzgeber Datenschutzgesichtspunkten habe Rechnung tragen wollen, ohne jedoch die politisch gewollte steuerliche Förderung der Altersvorsorge dadurch unnötig einzuschränken. Unnötig sei dies auch deshalb, weil dem Fiskus kein Nachteil dadurch entstehe, wenn er selbst für den Datenabgleich länger als zwei Jahre benötige und die dann sofort nachgeholte Einverständniserklärung nichts an der Förderungswürdigkeit der Altersvorsorgebeiträge ändere. Vielmehr seien die Beiträge mit den Beiträgen zum Unterhalt (Realsplitting) zu vergleichen. Auch hier könne eine Einverständniserklärung im Nachgang erfolgen. 12

Außerdem werde der Grundsatz der Gleichbehandlung von Beamten und Nichtbeamten verletzt. Die Zweijahresfrist gelte nur für Beamte. Es sei kein sachgerechter Grund ersichtlich, der eine Schlechterbehandlung dieser Gruppe rechtfertigen könnte. 13

Hilfsweise werde Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragt. 14

Mit E-Mail vom 29.06.2014 führt die Klägerin aus, dass sie Einspruch gegen die Zulagenbescheide für die Jahre 2009 und 2010 bei der Deutschen Rentenversicherung Bund, ZfA, eingelegt habe. 15

Die Klägerin beantragt, 16

die Einkommensteuerbescheide sowie die Bescheide über die Feststellung der Steuerermäßigung nach § 10a Abs. 4 EStG für 2009 und 2010 vom 11.09.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.11.2013 aufzuheben, 17

hilfsweise, 18

die Revision zuzulassen. 19

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf den Inhalt seiner Einspruchsentscheidung. Darüber hinaus ist er der Auffassung, dass es sich bei § 91 EStG um eine 22

Änderungsvorschrift „lex speziales“ handele. Die Klägerin habe eine gesetzlich vorgegebene Frist überschritten. Dies habe sie schuldhaft getan.

Die Zustimmung der Übermittlung der Daten bei Beamten sei erforderlich, damit die für die Zulagen- und den Sonderausgabenabzug notwendigen Voraussetzungen erfüllt seien. Dies sei keine Ungleichbehandlung gegenüber dem übrigen berechtigten Personenkreis, d.h. den gesetzlich Rentenversicherten, da in diesen Fällen die erforderlichen Daten bereits durch die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung und die Familienkassen übermittelt und abgeglichen würden. Es handelt sich hier somit lediglich um eine Gleichbehandlung der Beamten mit dem übrigen Personenkreis. 23

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der vom Gericht beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 24

Entscheidungsgründe 25

1. Die Klage der nicht fachkundig vertretenen Klägerin ist – wie auch der Einspruch - dahin auszulegen, dass die Klage auch gegen die geänderten Feststellungen nach § 10a Abs. 4 EStG gerichtet ist. Der Beklagte hat mit Einspruchsentscheidung vom 28.11.2013 den Rechtsbehelf insgesamt abschlägig beschieden. 26

2. Die zulässige Klage ist unbegründet. 27

Die angefochtenen Bescheide für 2009 und 2010 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung-FGO-). 28

a) Der Beklagte hat die Steuerfestsetzungen und die gesonderten Feststellungen nach § 10a Abs. 4 EStG für die Streitjahre zu Recht gemäß § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG geändert. 29

§ 91 Abs. 1 Satz 4 EStG stellt eine spezialgesetzliche Änderungsvorschrift dar (z.B. Fischer in Kirchhof, Kommentar zum EStG, 13. Aufl., § 91 Rz. 2; Niedersächsisches FG, Urteil vom 04.04.2012 3 K 330/11, Entscheidungen der FG -EFG- 2012, 1636). 30

Nach dieser Vorschrift ist die Steuerfestsetzung oder die gesonderte Feststellung zu ändern, soweit die Überprüfung durch die zentrale Stelle (ZfA) eine Abweichung ihrer Daten mit den in der Steuerfestsetzung oder der gesonderten Feststellung berücksichtigten Daten ergibt. Die Vorschrift ist in dieser Fassung durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 (Bundesgesetzblatt -BGBl- I 2007, 3150) eingeführt worden und nach dessen Art. 28 Abs. 1 am Tag nach der Verkündung, und zwar am 29.12.2007, in Kraft getreten (Niedersächsisches FG, Urteil vom 04.04.2012 3 K 330/11, EFG 2012, 1636, zur vorherigen Fassung). 31

Die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 91 Abs. 1 Satz 4 EStG in der hier geltenden Fassung sind gegeben. Die zentrale Stelle hat dem Beklagten für beide Streitjahre mitgeteilt, dass die Klägerin nicht zum berechtigten Personenkreis i. S. des § 10a Abs. 1 EStG gehört. Dies widerspricht den in den Steuerfestsetzungen und in den gesonderten Feststellungen berücksichtigten Daten, sodass der Beklagte zur Änderung verpflichtet war. 32

Hiervon abgesehen kann die Änderung auch auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt werden (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.10.2011 13 K 1051/11, EFG 2012, 843). 33

b) Die Klägerin hat für die Streitjahre keinen Anspruch auf den zusätzlichen Sonderausgabenabzug sowie auf Feststellung der über die Altersvorsorgezulage hinausgehenden Steuerermäßigung nach § 10a EStG. 34

aa) Nach § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steht der zusätzliche Sonderausgabenabzug auch Besoldungsempfängern zu, wenn sie spätestens bis zum Ablauf des zweiten Kalenderjahres, das auf das Beitragsjahr, d.h. das Kalenderjahr, in dem die Altersvorsorgebeiträge geleistet worden sind (§ 88 EStG), folgt, gegenüber der zuständigen Stelle (§ 81a EStG) schriftlich eingewilligt haben, dass diese der zentralen Stelle (§ 81 EStG) jährlich mitteilt, dass der Steuerpflichtige zum begünstigten Personenkreis gehört, dass die zuständige Stelle der zentralen Stelle die für die Ermittlung des Mindesteigenbeitrags (§ 86 EStG) und die Gewährung der Kinderzulage (§ 85 EStG) erforderlichen Daten übermittelt und die zentrale Stelle diese Daten für das Zulageverfahren verwenden darf. 35

Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt. Die Klägerin hat nicht innerhalb der genannten Frist gegenüber der im Jahr 2008 für sie zuständig gewordenen Besoldungsstelle des Bundes die Einwilligungserklärung zur Übermittlung der Daten an die zuständige Stelle (ZfA) abgegeben. Für den Sonderausgabenabzug der im Jahr 2009 geleisteten Beiträge hätte die Klägerin ihre Einwilligung bis zum Ablauf des Jahres 2011 erklären müssen, hinsichtlich der im Jahr 2010 gezahlten Beiträge bis zum Ablauf des Jahres 2012. Die Klägerin hat ihre Einwilligung in die Datenübermittlung aber erst im Juli 2013 erteilt. 36

Die Klägerin hatte zudem nach dem Wechsel ihres Dienstherrn im Jahr 2008 gegenüber der neuen Besoldungsstelle ihre Einwilligung in die Datenübermittlung erneut zu erteilen. Nach § 81a Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einem Empfänger von Besoldung nach dem Bundesbesoldungsgesetz oder einem Landesbesoldungsgesetz die Einwilligung gegenüber der die Besoldung anordnenden Stelle abzugeben, hier also gegenüber der nunmehr zuständigen Besoldungsstelle auf Bundesebene. 37

bb) Soweit die Klägerin geltend macht, die schriftliche Einwilligung müsse auch noch nach Ablauf der Zweijahresfrist erteilt werden können, weil der Gesetzgeber mit diesem Erfordernis nur Datenschutzgesichtspunkten habe Rechnung tragen wollen und ansonsten der Rechtsschutz unzulässig verkürzt werde, ist diesem Vorbringen nicht zu folgen. Die Einwilligung der Besoldungsempfänger in die Datenübermittlung innerhalb der Zweijahresfrist stellt ein materielles Tatbestandsmerkmal des § 10a Abs. 1 EStG dar. Wird die Einwilligung nicht innerhalb dieses Zeitraums erteilt, besteht kein Anspruch auf den Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG (z.B. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 09.01.2014 10 K 14031/12, EFG 2014, 748, Revision eingelegt, Az. BFH: X R 18/14, zum Anspruch auf Altersvorsorgezulage; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.10.2011 13 K 1051/11, EFG 2012, 843, rechtskräftig; Weber-Grellet in Schmidt, Kommentar zum EStG, 33. Aufl., § 10a Rz. 13; Killat-Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG und Körperschaftsteuergesetz, § 10a EStG Rz. 17; Myßen in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar zum EStG, § 10a EStG Rz. C 11; Lindberg in Blümich, Kommentar u. a. zum EStG, § 10a EStG Rz. 32; Kauffmann in Frotscher, Kommentar zum EStG, § 10a Rz. 51; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen -BMF- vom 24.07.2013, BStBl I 2013, 1022 Rz. 5). 38

(1) Dieses Tatbestandsmerkmal folgt nicht nur aus dem Wortlaut, sondern auch aus der Systematik des Gesetzes. Es ist „unverzichtbar“, um auch bei einem Besoldungsempfänger die gesetzlichen Voraussetzungen für die Förderung der geleisteten Altersvorsorgebeiträge überprüfen zu können (so Bericht des Finanzausschusses vom 29.04.2004, Bundestagsdrucksache 15/3004, S. 18). 39

Nach der gesetzlichen Konzeption darf das Finanzamt die Zulage und den Sonderausgabenabzug ohne entsprechende Prüfung der zusätzlichen Tatbestandsvoraussetzungen, z. B. der Zugehörigkeit zum begünstigten Personenkreis i. S. 40

des § 10a Abs. 1 EStG, zunächst gewähren. Eine Überprüfung soll „im Wege der Datenerhebung und des automatisierten Datenabgleichs nach § 91 EStG“ (so ausdrücklich § 10a Abs. 5 Satz 4 EStG ab der Fassung vom 20.12.2007 bzw. § 10a Abs. 5 Satz 2 in der ursprünglichen Fassung), also erst im Nachgang erfolgen. Um diesen Datenabgleich zur Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen durchführen zu können, werden durch § 91 Abs. 1 EStG u.a. die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung verpflichtet, der zentralen Stelle (ZfA) durch Datenfernübertragung die beitragspflichtigen Einnahmen etc. zu übermitteln. Damit bei den Besoldungsempfängern die Daten ebenfalls elektronisch abgeglichen werden können, regelt § 91 Abs. 2 EStG, dass die die Besoldung anordnende Stelle der ZfA die Daten nach § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG bis zum 31.03. des dem Beitragsjahr folgenden Kalenderjahres durch Datenfernübertragung übermittelt. Die die Besoldung anordnende Stelle darf die Daten aber nur dann übermitteln, wenn der Förderberechtigte ihr gegenüber schriftlich in die Datenübermittlung eingewilligt hat (vgl. Killat-Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10a EStG Rz. 17, § 91 EStG Rz. 4; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 09.01.2014 10 K 14031/12, EFG 2014, 748, Revision eingelegt, Az. BFH: X R 18/14; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.10.2011 13 K 1051/11, EFG 2012, 843).

Diese Einwilligung kann nicht jederzeit abgegeben werden, sondern ist nach dem Willen des Gesetzgebers spätestens bis zum Ablauf des zweiten Kalenderjahres, das auf das Beitragsjahr folgt, zu erteilen. Mit Einführung dieser Frist durch das Alterseinkünftegesetz vom 05.07.2004 (BGBl I 2004, 1427) mit Geltung ab dem Jahr 2005 sollte (sogar) die Frist zur Abgabe der Einwilligung verlängert werden. Denn „in der Vergangenheit konnte es ... dazu kommen, dass die Einwilligung, ... vom Steuerpflichtigen nicht rechtzeitig erteilt wurde“ und damit kein Anspruch auf die Zulage und steuerliche Förderung bestand (Bericht des Finanzausschusses vom 29.04.2004, Bundestagsdrucksache 15/3004, S. 18). 41

(2) Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Regelung bestehen nicht. 42

Zum einen ist das Gebot der Gleichbehandlung gemäß Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes - hier von Beamten und Nichtbeamten - nicht verletzt. Wie bereits ausgeführt, ist die Erteilung der Einwilligungserklärung i. S. des § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG bei Besoldungsempfängern erforderlich, weil nur dann die Datenübermittlung an die zentrale Stelle (ZfA) möglich ist und auf diese Weise eine Gleichstellung mit Nichtbeamten erfolgt, bei denen die Daten – bereits ohne Erteilung der schriftlichen Einwilligung nach § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG – u. a. durch die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung übermittelt werden (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.10.2011 13 K 1051/11, EFG 2012, 843). 43

Zum anderen liegt auch kein Verstoß gegen das rechtsstaatliche Willkürverbot vor. Grundsätzlich steht dem Gesetzgeber ein weiter Gestaltungsspielraum zu, wie er die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer steuerlichen Förderung ausgestaltet bzw. ob er eine zeitliche Begrenzung für eine Voraussetzung vorsieht. Die in § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG vorgesehene Zweijahresfrist erscheint nicht willkürlich. Die Frist zur Erteilung der Einwilligung entspricht der Frist, in der ein Zulageberechtigter einen Antrag auf Zulage für das entsprechende Beitragsjahr stellen kann (vgl. § 89 Abs. 1 Satz 1 EStG). Auf diese Frist hat der Gesetzgeber nach dem Bericht des Finanzausschusses (Bundestags-Drucksache 15/3004, 18) ausdrücklich zurückgegriffen. Diese Erwägung, dass für die Erteilung der Einwilligung (als materieller Voraussetzung für den Zulageanspruch und die Gewährung des zusätzlichen Sonderausgabenabzugs) und für die Beantragung der Zulage die gleiche Frist gilt, ist sachgerecht, zumal der Gesetzgeber hiermit die bislang insbesondere von der Verwaltung angenommene Frist zugunsten der Förderberechtigten verlängern wollte. Dass ein Steuerpflichtiger seitdem zwei Jahre zur Verfügung hat, um die 44

Anspruchsvoraussetzungen zu erfüllen, führt notwendigerweise auch dazu, dass sich auch die Frist zur Überprüfung dieser Voraussetzungen durch die Behörde verlängert (vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 09.01.2014 10 K 14031/12, EFG 2014, 748, Revision eingelegt, Az. BFH: X R 18/14).

c) Ferner hat der Beklagte der Klägerin zu Recht keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt. 45

Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 AO ist einem Steuerpflichtigen, der ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten, auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Dies ist der Fall, wenn er die für einen gewissenhaft und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotene und ihm nach den Umständen zumutbare Sorgfalt beachtet hat (ständige Rechtsprechung; z.B. BFH-Urteil vom 17.03.2010 X R 57/08, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen -BFH/NV- 2010, 1780). Wegen unverschuldeten Rechtsirrtums kann Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden, wenn sich der Irrtum auf die Frist selbst oder die Form der Fristwahrung bezieht. Irrtümer über materielles Recht begründen dagegen eine Wiedereinsetzung grundsätzlich nicht. In diesen Fällen kann dem Steuerpflichtigen oder seinem Berater zugemutet werden, sich über die Verfahrensrechte zu informieren und in der gebotenen Weise davon Gebrauch zu machen (BFH-Urteile vom 29.11.2006 VI R 48/05, BFH/NV 2007, 861; vom 29.02.2012 IX R 3/11, BFH/NV 2012, 915). Einfache Fahrlässigkeit ist schädlich. Abzustellen ist auf die konkreten Kenntnisse, Möglichkeiten und Fähigkeiten des Betroffenen (Rätke in Klein, Kommentar zur AO, 11. Auflage, § 110 Rz. 4). 46

Der Antrag auf Wiedereinsetzung ist innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen (§ 110 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO). 47

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat die Klägerin schuldhaft die Zweijahresfrist nicht eingehalten. 48

Soweit sie vorträgt, dass nur aufgrund des Wechsels des Dienstherrn Ende 2008 die Datenübermittlung an die ZfA unterbrochen worden sei und sie dies erst aufgrund des Schreibens des beklagten Finanzamts vom 16.07.2013 erfahren habe, schließt dieses Vorbringen ein Verschulden der Klägerin nicht aus. Denn sie war einem Irrtum über das materielle Recht - hier über die Voraussetzungen der Förderberechtigung nach § 10a EStG - unterlegen. Derjenige, der eine staatliche Vergünstigung begehrt, muss sich über die Anspruchsvoraussetzungen genau informieren (vgl. BFH-Urteil vom 29.02.2012 IX R 3/11, BFH/NV 2012, 915; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 09.01.2014 10 K 14031/12, EFG 2014, 748, Revision eingelegt, Az. BFH: X R 18/14). Die Klägerin hätte sich anlässlich des Wechsels des Dienstherrn darüber informieren müssen, ob auch gegenüber der neuen die Besoldung anordnenden Stelle eine Einwilligungserklärung abzugeben ist. Dies liegt nahe, weil nur die jeweils zuständige Besoldungsstelle (hier auf Bundesebene) die Besoldungsdaten der Klägerin kennt und die Datenübermittlung durchführen kann. Insbesondere im Hinblick auf die konkreten Möglichkeiten und Fähigkeiten der Klägerin wäre es ihr zumutbar gewesen, Erkundigungen einzuholen, zumal sie gegenüber der neuen Besoldungsstelle ihre Daten etc. (erneut) anzugeben hatte. Vor diesem Hintergrund greift der Einwand der Klägerin, nicht z. B. durch ein amtliches BMF-Schreiben auf das Erfordernis einer erneuten Erteilung hingewiesen worden zu sein, nicht durch. 49

d) Mangels eines Anspruchs auf den zusätzlichen Sonderausgabenabzug i.S. des § 10a Abs. 1 EStG war auch keine über den Zulageanspruch hinausgehende Steuerermäßigung nach § 50

10a Abs. 4 Satz 1 EStG für die Streitjahre gesondert festzustellen.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 51

4. Die Revision war im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren X R 18/14 (vorgehend FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 09.01.2014 10 K 14031/12, EFG 2014, 748) zuzulassen. Die Sache hat grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 52