

B 10 EG 9/08 R

Land

Bundesrepublik Deutschland

Sozialgericht

Bundessozialgericht

Sachgebiet

Kindergeld-/Erziehungsgeldangelegenheiten

Abteilung

10

1. Instanz

SG Aachen (NRW)

Aktenzeichen

S 13 EG 19/07

Datum

08.04.2008

2. Instanz

LSG Nordrhein-Westfalen

Aktenzeichen

L 13 EG 27/08

Datum

26.09.2009

3. Instanz

Bundessozialgericht

Aktenzeichen

B 10 EG 9/08 R

Datum

25.06.2009

Kategorie

Urteil

Leitsätze

Steuerfreie Beitragszahlungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse zum Aufbau einer betrieblichen Altersversorgung des Arbeitnehmers bleiben bei der Ermittlung des für das Elterngeld maßgeblichen Einkommens aus Erwerbstätigkeit unberücksichtigt.

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Landessozialgerichts Nordrhein-Westfalen vom 26. September 2009 wird zurückgewiesen.

Die Beteiligten haben einander für das Revisionsverfahren keine außergerichtlichen Kosten zu erstatten.

Gründe:

I

1

Die Klägerin begehrt höheres Elterngeld für das erste Lebensjahr ihres am 1.1.2007 geborenen dritten Kindes unter Berücksichtigung von steuerfreien Beitragszahlungen ihres Arbeitgebers an eine Pensionskasse, die aufgrund einer Entgeltumwandlung erfolgt sind.

2

Die Klägerin erzielte vor der Geburt dieses Kindes Einkommen aus nichtselbstständiger Arbeit. Das monatliche Bruttoarbeitsentgelt belief sich dabei vom November 2005 bis Juli 2006 auf 1.506,55 Euro und vom August 2006 bis Oktober 2006 auf 1.101,59 Euro. In diesen Geldbeträgen waren jeweils 150 Euro steuerfreie Einnahmen enthalten, die ihr Arbeitgeber an eine Pensionskasse zahlte. Grundlage hierfür bildete eine mit der Klägerin geschlossene Vereinbarung über die Umwandlung von Arbeitsentgelt in Versicherungsschutz.

3

Nach Bezug von Mutterschaftsgeld vom 15.11.2006 bis 26.2.2007 beantragte die Klägerin für die Betreuung und Erziehung des am 1.1.2007 geborenen Kindes Elterngeld, das ihr für den zweiten Monat (unter Anrechnung des Mutterschaftsgeldes) in Höhe von 51,84 Euro und für den dritten bis zwölften Monat (unter Berücksichtigung eines Geschwisterbonus von 75 Euro) in Höhe von 725,78 Euro gewährt wurde. Bei der Berechnung der Höhe des Elterngeldes legte das seinerzeit zuständige Versorgungsamt jeweils nur die steuerpflichtigen Einkünfte der Klägerin aus nichtselbstständiger Arbeit zugrunde (Bescheid vom 8.3.2007 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 15.6.2007).

4

Mit der hiergegen erhobenen Klage hat die Klägerin geltend gemacht, es müssten auch die auf der Grundlage einer Entgeltumwandlung erfolgten (steuerfreien) Zahlungen ihres Arbeitgebers an die Pensionskasse berücksichtigt werden. Während des Klageverfahrens sind die den Versorgungsämtern übertragenen Aufgaben nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz (BEEG) in Nordrhein-Westfalen mit Wirkung vom 1.1.2008 auf die Kreise und kreisfreien Städte übertragen worden. Daraufhin ist das Sozialgericht Aachen (SG) von einem Beteiligtenwechsel auf der Beklagtenseite ausgegangen. Es hat den nunmehr beklagten Kreis A. verurteilt, der Klägerin weiteres Elterngeld für die Monate Februar bis Dezember 2007 in Höhe von 61,05 Euro zu zahlen. Außerdem hat es die Berufung zugelassen (Urteil vom 8.4.2008).

5

Auf die Berufung des Beklagten hat das Landessozialgericht Nordrhein-Westfalen (LSG) die Entscheidung des SG aufgehoben und die Klage abgewiesen (Urteil vom 26.9.2008). Es hat ua ausgeführt, die Klägerin habe keinen Anspruch darauf, dass bei der Berechnung ihres Elterngeldes die steuerfreien Zahlungen ihres Arbeitgebers an die Pensionskasse berücksichtigt würden. [§ 2 Abs 1 Satz 2 BEEG](#) definiere das zugrunde zu legende Einkommen als die Summe der positiven Einkünfte iS des [§ 2 Abs 1 Satz 1 Nr 1 bis 4 Einkommensteuergesetz \(EStG\)](#). Damit werde im Steuerrecht die Gesamtheit der steuerpflichtigen positiven Einkünfte bezeichnet. Aus der Gesetzgebungsgeschichte ergebe sich, dass es Absicht des Gesetzgebers gewesen sei, an den Einkommensbegriff des Steuerrechts anzuknüpfen. Steuerfreie Einnahmen - wie die Zuwendungen des Arbeitgebers an die Pensionskasse ([§ 3 Nr 63 EStG](#)) - seien deshalb bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen. Aus [§ 2 Abs 7 BEEG](#) ergebe sich nichts anderes. Diese auf Wortlaut, Systematik und Entstehungsgeschichte gestützte Auslegung werde nicht durch den Hinweis auf Sinn und Zweck des Elterngeldes als "Lohnersatzleistung" entkräftet, denn dieses Prinzip sei im BEEG oft durchbrochen worden. Der Ausschluss der steuerfreien Zahlungen des Arbeitgebers der Klägerin an die Pensionskasse verletzte auch nicht den allgemeinen Gleichheitssatz des [Art 3 Abs 1 GG](#).

6

Die Klägerin hat die vom LSG zugelassene Revision eingelegt. Sie rügt eine Verletzung des [§ 2 Abs 1 und Abs 7 BEEG](#). Aus dem Gesetzeswortlaut des [§ 2 Abs 1 Satz 2 BEEG](#) gehe gerade nicht hervor, dass mit der "Summe der positiven Einkünfte" lediglich steuerpflichtiges Einkommen gemeint sei. Die Ermittlung des für das Elterngeld maßgeblichen Einkommens orientiere sich zwar an einem an das Steuerrecht angelehnten Einkommensbegriff. [§ 2 Abs 1 Satz 2 BEEG](#) verweise jedoch lediglich auf vier der sieben in [§ 2 Abs 1 EStG](#) geregelten Einkunftsarten. Dabei werde nicht auf steuerpflichtiges Einkommen abgestellt. Auch [§ 2 Abs 2 Nr 2 EStG](#) enthalte keinerlei Ausnahme im Hinblick auf die Steuerpflicht. Vielmehr sei aus [§ 2 Abs 7 Satz 2 BEEG](#), der sonstige Bezüge iS des [§ 38a Abs 1 Satz 3 EStG](#) (nicht laufend gezahlter Arbeitslohn) ausdrücklich ausnehme, im Umkehrschluss zu folgern, dass jegliches sonstige laufende Einkommen aus nichtselbstständiger Arbeit zur Anrechnung gebracht werden müsse. Die im Rahmen der Entgeltumwandlung erfolgten Zahlungen seien zu den positiven Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu zählen. Lediglich steuerrechtlich würde in [§ 3 Nr 63 EStG](#) eine Ausnahme gemacht. Hierauf werde jedoch im BEEG nicht verwiesen. Der Gesetzgeber habe insoweit nur einen Systemwechsel im Steuerrecht von der Besteuerung der Leistungen der Zukunftsvorsorge zur sog nachgelagerten Besteuerung vorgenommen. Die vom Arbeitgeber gezahlten Beiträge seien eindeutig Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Sie seien nur steuerfrei, wenn sie 4 vom Hundert (vH) der rentenversicherungsrechtlichen Beitragsbemessungsgrenze nicht überstiegen. Es werde demnach keine grundsätzliche Steuerbefreiung bewirkt. Die in [§ 3 Nr 63 EStG](#) geregelte beschränkte Ausnahme der Steuerpflicht bewirke im Rahmen des [§ 2 BEEG](#) eine unzulässige Ungleichbehandlung, wenn diejenigen Zahlungen, die 4 vH der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsbemessungsgrenze überschritten, doch wieder als Einkommen berücksichtigt würden. Zudem habe das neue Elterngeld Entgeltsersatzfunktion. Die vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollte und deswegen steuerlich geförderte (betriebliche) Altersversorgung dürfe deshalb nicht ausgenommen werden.

7

Die Klägerin beantragt, das Urteil des LSG Nordrhein-Westfalen vom 26.9.2008 aufzuheben und die Berufung des Beklagten gegen das Urteil des SG Aachen vom 8.4.2008 zurückzuweisen.

8

Der Beklagte beantragt, die Revision zurückzuweisen.

9

Er hält das Urteil des LSG für zutreffend.

II

10

Die zulässige Revision der Klägerin ist unbegründet.

11

Das LSG hat zu Recht das der kombinierten Anfechtungs- und Leistungsklage ([§ 54 Abs 1 Satz 1 und Abs 4 SGG](#)) stattgebende Urteil des SG aufgehoben und die Klage abgewiesen, denn die Klägerin hat gegen den Beklagten keinen Anspruch auf höheres Elterngeld, als es vom seinerzeit zuständigen Versorgungsamt festgesetzt und gezahlt worden ist.

12

1. Das LSG ist (ebenso wie das SG) zu Recht davon ausgegangen, dass bereits während des Klageverfahrens ein Beteiligtenwechsel stattgefunden hat und seit dem 1.1.2008 der beklagte Kreis passiv legitimiert ist.

13

§ 5 Abs 1 Gesetz zur Eingliederung der Versorgungsämter in die allgemeine Verwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen (= Art 1 Zweites Gesetz zur Straffung der Behördenstruktur in Nordrhein-Westfalen vom 30.10.2007, GVBI NRW 482 - Eingliederungsgesetz - (EingliederungsG)) hat die den Versorgungsämtern übertragenen Aufgaben nach dem BEEG mit Wirkung vom 1.1.2008 auf die Kreise und kreisfreien Städte übertragen. Durch diesen Wechsel in der Behördenzuständigkeit ist ein Beteiligtenwechsel kraft Gesetzes eingetreten (vgl dazu Bundessozialgericht (BSG) [SozR 4-1500 § 57 Nr 2](#) RdNr 4; [BSGE 99, 9](#) = [SozR 4-3250 § 69 Nr 6](#), jeweils RdNr 13 f; BSG [SozR 4-2500 § 109 Nr 6](#) RdNr 13, auch zur Veröffentlichung in BSGE vorgesehen), denn allein der im Laufe des Verfahrens zuständig gewordene Rechtsträger kann das von der Klägerin beanspruchte höhere Elterngeld gewähren. Dementsprechend hat sich hier die kombinierte

Anfechtungs- und Leistungsklage gegen den beklagten Kreis zu richten.

14

Wie der 9. Senat des BSG bereits entschieden hat (Urteile vom 11.12.2008 - [B 9 V 3/07 R](#) -, zur Veröffentlichung in SozR vorgesehen, und - [B 9 VS 1/08 R](#) -, zur Veröffentlichung in BSGE und SozR vorgesehen, sowie Urteile vom 23.4.2009 - [B 9 VG 1/08 R](#) - und - [B 9 SB 3/08 R](#)), verstößt die Übertragung der Aufgaben des Sozialen Entschädigungsrechts einschließlich der Kriegsopferversorgung auf die kommunalen Landschaftsverbände in Nordrhein-Westfalen (vgl § 4 Abs 1 EingliederungsG) sowie die Übertragung der Aufgaben des Schwerbehindertenrechts auf die Kreise und kreisfreien Städte in Nordrhein-Westfalen (§ 2 Abs 1 EingliederungsG) nicht gegen höherrangiges Bundesrecht, insbesondere nicht gegen Vorschriften des GG.

15

Für die Übertragung der Aufgaben des BEEG auf die Kreise und kreisfreien Städte gilt nichts anderes. Diese führen das BEEG im Hinblick auf die Regelung des [Art 104a Abs 3 Satz 2 GG](#) im Auftrag des Bundes (Auftragsverwaltung iS des [Art 85 GG](#)) durch, weil nach [§ 12 Abs 2 BEEG](#) ausschließlich der Bund die Ausgaben für das Elterngeld trägt. Nach [Art 85 Abs 1 Satz 1 GG](#) bleibt die Einrichtung der Behörden Angelegenheit der Länder, soweit nicht Bundesgesetze mit Zustimmung des Bundesrates etwas anderes bestimmen. Von diesem Abweichungsrecht hat der Bund hier keinen Gebrauch gemacht. Im Gegenteil hat er durch [§ 12 Abs 1 Satz 1 BEEG](#) den Landesregierungen und den von ihnen beauftragten Stellen unmittelbar das Recht eingeräumt, die für die Ausführung dieses Gesetzes zuständigen Behörden zu bestimmen. Diese Ermächtigung zur Regelung der Zuständigkeit unterhalb eines Landesgesetzes erlaubt selbstverständlich auch eine Zuständigkeitsbestimmung durch Landesgesetz.

16

2. Das LSG hat zu Recht einen Anspruch der Klägerin auf höheres Elterngeld verneint, denn diese kann nicht verlangen, dass bei der Ermittlung des für das Elterngeld maßgeblichen Einkommens aus Erwerbstätigkeit die auf der Grundlage einer Entgeltumwandlung erfolgten Beitragszahlungen ihres Arbeitgebers an die Pensionskasse berücksichtigt werden. Diese haben nach [§ 2 Abs 1 Satz 2 BEEG](#) außer Ansatz zu bleiben, weil sie nach [§ 3 Nr 63 EStG](#) steuerfrei sind und deshalb nicht zu den (steuerpflichtigen) Einkünften iS des [§ 2 Abs 1 Satz 1 EStG](#) gehören. Die Nichtberücksichtigung dieser Zahlungen bei der Ermittlung des für das Elterngeld maßgeblichen Einkommens aus Erwerbstätigkeit verstößt nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des [Art 3 Abs 1 GG](#) (iVm [Art 6 Abs 1 GG](#)).

17

a) Dass die Klägerin die allgemeinen Voraussetzungen für einen Anspruch auf Elterngeld nach [§ 1 Abs 1 BEEG](#) erfüllt, steht hier außer Zweifel. Sie hat ihren Wohnsitz in Deutschland (Nr 1), lebt mit ihrem Kind in einem Haushalt (Nr 2), betreut und erzieht dieses Kind selbst (Nr 3) und übt keine Erwerbstätigkeit aus (Nr 4). Das Kind, für deren Betreuung und Erziehung die Klägerin Elterngeld begehrt, fällt auch unter den persönlichen Anwendungsbereich des BEEG, denn es wurde am Tag des Inkrafttretens des BEEG - am 1.1.2007 - geboren (Art 3 Abs 1 Gesetz zur Einführung des Elterngeldes vom 5.12.2006 ([BGBl I 2748](#)); zur Verfassungsmäßigkeit der Übergangsvorschrift und Stichtagsregelung des [§ 27 Abs 1 BEEG](#): [BSGE 99, 293](#) = [SozR 4-7837 § 27 Nr 1](#)).

18

b) Die Höhe des Elterngeldes richtet sich gemäß [§ 2 Abs 1 Satz 1 BEEG](#) nach dem in den zwölf Kalendermonaten vor dem Monat der Geburt des Kindes durchschnittlich erzielten monatlichen Einkommen aus Erwerbstätigkeit. Es beträgt 67 vH dieses durchschnittlichen Einkommens, höchstens 1.800 Euro monatlich. [§ 2 Abs 5 BEEG](#) sieht ein Mindestelterngeld in Höhe von monatlich 300 Euro vor. Lebt - wie hier - die berechnete Person mit mehreren kleinen Kindern in einem Haushalt, erhöht sich das Elterngeld nach Maßgabe des [§ 2 Abs 4 BEEG](#) um einen Geschwisterbonus von mindestens 75 Euro.

19

aa) Ausgangspunkt der Ermittlung des für das Elterngeld maßgeblichen Einkommens aus Erwerbstätigkeit ist nach dem Wortlaut des [§ 2 Abs 1 Satz 2 BEEG](#) die "Summe der positiven Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbstständiger Arbeit und nichtselbstständiger Arbeit im Sinne von [§ 2 Abs 1 Satz 1 Nr 1 bis 4 EStG](#) nach Maßgabe der Absätze 7 bis 9" (des [§ 2 BEEG](#)).

20

(1) Mit der Wortwahl "Summe der Einkünfte" verweist [§ 2 Abs 1 Satz 2 BEEG](#) nicht nur, wie die Klägerin meint, auf die dort genannten Einkunftsarten, sondern auf die nach steuerrechtlichen Bestimmungen ermittelten Einkünfte iS des [§ 2 Abs 1 und 2 EStG](#). Dieser einkommenssteuerrechtliche Begriff umfasst nicht nach [§ 3 Nr 63 EStG](#) steuerfreie Beiträge, die der Arbeitgeber zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung des Arbeitnehmers an eine Pensionskasse zahlt. Dies ergibt sich aus der Systematik des Einkommensteuerrechts, die sich wie folgt darstellt:

[§ 2 Abs 1 Satz 1 EStG](#) regelt den Grundtatbestand des steuerbaren Einkommens (hierzu Kirchhof in EStG - Kompaktkommentar, 8. Aufl 2008, § 2 RdNr 2). Danach unterliegen die von einer steuerpflichtigen natürlichen Person (in einem bestimmtem Zeitraum) erzielten Einkünfte aus sieben verschiedenen Einkunftsarten der Einkommensteuer, wobei für das Elterngeld nur die (Erwerbs-)Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Nr 1), Gewerbebetrieb (Nr 2), selbstständiger Arbeit (Nr 3) und nichtselbstständiger Arbeit (Nr 4) erheblich sind.

[§ 2 Abs 2 EStG](#) betrifft die Ermittlung der Einkünfte. Diese Vorschrift unterscheidet zwischen den Gewinneinkünften bei den ersten drei genannten Einkunftsarten ([§ 2 Abs 2 Satz 1 Nr 1](#), [§§ 4 bis 7k](#), [§§ 13 bis 14a](#), [§§ 15 bis 17](#), [§ 18 EStG](#)) und den Überschusseinkünften, wozu auch die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gehören. Bei diesen wird der Überschuss der (Erwerbs-)Einnahmen über die Erwerbsaufwendungen (Werbungskosten) ermittelt ([§ 2 Abs 2 Satz 1 Nr 2](#), [§§ 8 bis 9a](#), [§§ 19 bis 19a](#), [§§ 38 ff EStG](#)).

21

Die nach dem objektiven Nettoprinzip (hierzu Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl 2008, § 9 RdNr 54 ff; Kirchhof in EStG - Kompaktcommentar, 8. Aufl 2008, § 2 RdNr 6) ermittelten Einkünfte der verschiedenen Einkunftsarten bilden in ihrer Gesamtheit die Summe der Einkünfte, die die objektive Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen natürlichen Person misst (vgl Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl 2008, § 9 RdNr 42). Diese, vermindert um drei Abzugstatbestände (Entlastungs- bzw Freibeträge), ergibt den Gesamtbetrag der Einkünfte ([§ 2 Abs 3 EStG](#)). Dieser, vermindert um die Sonderausgaben ([§§ 10 ff EStG](#)) und die außergewöhnlichen Belastungen ([§§ 33 bis 33c EStG](#)), ist das Einkommen ([§ 2 Abs 4 EStG](#)). Nach dem Abzug existenzsichernder Aufwendungen, der die persönliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt, entsteht das zu versteuernde Einkommen, das die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer bildet ([§ 2 Abs 5 EStG](#)).

22

[§ 3 EStG](#) enthält einen Katalog von Steuerbefreiungen ("Steuerfrei sind"), mit denen der Gesetzgeber - ohne eine bestimmte sachliche Ordnung oder Reihenfolge (hierzu etwa Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht 19. Aufl 2008, § 9 RdNr 137 ff; von Beckerath in Kirchhof, EStG - Kompaktcommentar, 8. Aufl 2008, § 3 RdNr 1) - in der Regel die ausnahmsweise Nichtberücksichtigung von an und für sich steuerbaren Einkünften/Einnahmen anordnet (vgl von Beckerath, aaO, § 3 RdNr 2). Unabhängig davon, ob man diese in der Regel mit konstitutiver Wirkung kraft Gesetzes steuerfrei gestellten Vermögensmehrungen als steuerfreie Einkünfte oder als steuerfreie Einnahmen ansieht, besteht in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und der steuerrechtlichen Literatur Einigkeit darüber, dass die Tatbestände der Ausnahmebestimmung des [§ 3 EStG](#) bereits bei der Ermittlung der Einkünfte nach dem objektiven Nettoprinzip gemäß [§ 2 Abs 1 und Abs 2 EStG](#) zu prüfen sind (aus der Rechtsprechung etwa [BFHE 104, 345](#), 348; [124, 204](#), 207; aus der Literatur etwa Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl 2008, § 9 RdNr 120; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG - KStG, [§ 3 EStG](#) RdNr 6; von Beckerath in Kirchhof, EStG - Kompaktcommentar, 8. Aufl 2008, § 3 RdNr 1f; ders in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 RdNr A 158 ff). Dies hat zur Folge, dass steuerfreie Einkünfte/Einnahmen steuerrechtlich weder als steuerpflichtige Einnahmen noch als steuerpflichtige Einkünfte noch als steuerpflichtiges Einkommen behandelt werden dürfen.

23

Nach [§ 3 Nr 63 Satz 1 EStG](#) idF des Art 1 Nr 2 Buchst c Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) vom 5.7.2004 ([BGBl I 1427](#), geändert durch Gesetz vom 9.12.2004 - [BGBl I 3242](#)) sind steuerfrei: "Beiträge des Arbeitgebers aus dem ersten Dienstverhältnis an eine Pensionskasse zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung, bei der eine Auszahlung der zugesagten Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgungsleistungen in Form einer Rente oder eines Auszahlungsplans vorgesehen ist, soweit die Beiträge im Kalenderjahr 4 vom Hundert der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung nicht übersteigen". Der Begriff "Beiträge" im Sinne dieser Vorschrift wird weit verstanden. Steuerfrei sind nicht nur die Beiträge des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, sondern auch Beiträge, die - wie nach den bindenden Feststellungen des LSG hier - durch Umwandlung des Gehalts des Arbeitnehmers finanziert werden. Lediglich Eigenbeiträge des Arbeitnehmers sind vom Anwendungsbereich des [§ 3 Nr 63 EStG](#) ausgeschlossen (vgl hierzu von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, aaO, § 3 RdNr B 63/53; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG - KStG, § 3 Nr 63 Anm 4). Im Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer stellen sich die von [§ 3 Nr 63 EStG](#) erfassten Beiträge als Zuwendungen des Arbeitgebers dar. Diese wären ohne die Regelung des [§ 3 Nr 63 EStG](#) beim Arbeitnehmer nach [§ 19 Abs 1 Satz 1 Nr 1 EStG](#) (in der hier im Bemessungszeitraum 2005/2006 geltenden Fassung des AltEinkG vom 5.7.2004; seit 1.1.2007 ausdrücklich geregelt in [§ 19 Abs 1 Satz 1 Nr 3 EStG](#) idF des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13.12.2006 ([BGBl I 2878](#))) steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, weil der Arbeitnehmer (anstelle von Lohn oder Gehalt) durch die Beitragszahlungen des Arbeitgebers einen Rechtsanspruch gegen die Versorgungseinrichtung auf spätere Versorgung erwirbt (vgl dazu bereits [BFHE 196, 539](#), 542 f).

24

(2) Die steuerfreien Beiträge, die der Arbeitgeber zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung des Arbeitnehmers an eine Pensionskasse zahlt, sind auch "nach Maßgabe der Absätze 7 bis 9" des [§ 2 BEEG](#) nicht als Einkommen iS des [§ 2 Abs 1 BEEG](#) zu berücksichtigen.

25

Nach [§ 2 Abs 7 Satz 1 und Satz 3 BEEG](#) (die Abs 8 und 9 betreffen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit) ist als Einkommen aus nichtselbstständiger Arbeit der um die Steuern (abgeführte Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) und Sozialversicherungsbeiträge (einschließlich Beiträge zur Arbeitsförderung) verminderte Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu berücksichtigen. Die steuerrechtlichen Regelungen über die Einkommensermittlung ([§ 2 Abs 2 Satz 1 Nr 2, §§ 8 bis 9a, §§ 19 bis 19a, §§ 38 ff EStG](#)) sind dabei lediglich insoweit modifiziert, als pauschal ein Zwölftel des jeweils maßgeblichen Werbungskosten-Pauschbetrags abgezogen wird. Außerdem werden nach [§ 2 Abs 7 Satz 2 BEEG](#) sonstige Bezüge iS von [§ 38a Abs 1 Satz 3 EStG](#), nämlich nicht laufend gezahlter Arbeitslohn, bei der Berechnung des Elterngeldes nicht als Einnahmen berücksichtigt. Aus dieser zusätzlichen Ausnahmegvorschrift des BEEG lässt sich entgegen der Auffassung der Klägerin nicht der generelle Umkehrschluss ziehen, dass jegliche sonstigen laufenden Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit im Rahmen des für die Bemessung des Elterngeldes maßgeblichen Einkommens in Ansatz gebracht werden müssten, auch wenn sie steuerfrei sind. Vielmehr hätte es dafür einer ausdrücklichen Regelung im BEEG bedurft. Daran fehlt es.

26

bb) Auch sonst führt die Auslegung der Bestimmungen des BEEG zu dem Schluss, dass jedenfalls die steuerfreien Beiträge des Arbeitgebers an eine Pensionskasse iS des [§ 3 Nr 63 EStG](#) nicht zum Einkommen iS des BEEG rechnen (vgl zu den steuerfreien Einnahmen im Rahmen der Einkommensermittlung nach dem BEEG: Pauli in Hambüchen, BEEG - EStG - BKGG, [§ 2 BEEG](#) RdNr 6; Fuchsloch/Scheiwe, Leitfaden Elterngeld, RdNr 150; Wiegand, BEEG, § 2 RdNr 7; Buchner/Becker, MuSchG - BEEG, 8. Aufl, [§ 2 BEEG](#) RdNr 17; Lenz in Rancke,

Mutterschutz/Elterngeld/Elternzeit, [§ 2 BEEG](#) RdNr 3; Dau, jurisPR-SozR 26/2008 Anm 4; ders, SGB 2009, 261, 263 f; ders, jurisPR-SozR 13/2009 Anm 5; LSG Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 17.10.2008 - [L 13 EG 6/08](#) -, juris RdNr 12 und vom 12.12.2008 - [L 13 EG 32/08](#) -, juris RdNr 27; SG Marburg vom 14.5.2008 - [S 4 EG 8/07](#); SG Aachen, Urteil vom 23.9.2008 - [S 13 EG 2/08](#) - (unter Aufgabe der in der hier angegriffenen Entscheidung vertretenen abweichenden Auffassung); SG Aachen, Urteil vom 8.4.2008 - [S 13 EG 19/07](#) -; SG Darmstadt, Urteil vom 14.10.2008 - [S 6 EG 6/08](#) -; SG Berlin, Urteil vom 2.2.2009 - [S 2 EG 28/08](#) -).

27

(1) Dieses Ergebnis wird zunächst durch die Entstehungsgeschichte des BEEG bestätigt. Der Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD eines Gesetzes zur Einführung des Elterngeldes vom 20.6.2006 sah in § 2 Abs 7 Satz 2 noch vor, die Einnahmen aus Erwerbstätigkeit zunächst unter entsprechender Anwendung der Arbeitslosengeld II/Sozialgeld-Verordnung zu ermitteln (vgl [BT-Drucks 16/1889 S 5](#)). Mit Beschluss vom 27.9.2006 hat der Ausschuss für Familie, Senioren, Frauen und Jugend den Wunsch des Bundesrates aufgegriffen, das Einkommen nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts zu ermitteln, weil dies der Zielsetzung des Elterngeldes besser entspreche (vgl [BT-Drucks 16/2454 S 8](#); [BT-Drucks 16/2785 S 37](#)). Der Ausschuss ging dabei ua davon aus, dass die Anknüpfung an die Summe der positiven Einkünfte zugleich bewirke, dass steuerfreie Einnahmen nach [§ 3 EStG](#) bei der Einkommensermittlung für das Elterngeld nicht zu berücksichtigen seien (vgl [BT-Drucks 16/2785 S 37](#)). Die Nichtberücksichtigung der nach [§ 3 Nr 63 EStG](#) steuerfreien Beitragszahlungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung des Arbeitnehmers bei der Ermittlung des für das Elterngeld maßgeblichen Einkommens aus Erwerbstätigkeit entspricht also dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers.

28

(2) Der Sinn und Zweck des Elterngeldes gebietet - jedenfalls im vorliegenden Fall - ebenfalls keine den Wortlaut des [§ 2 Abs 1 Satz 2 BEEG](#) einschränkende Auslegung. Ziel des Elterngeldes ist es vor allem, Familien bei der Sicherung ihrer Lebensgrundlage zu unterstützen, wenn sich die Eltern vorrangig um die Betreuung ihrer Kinder kümmern (so die Gesetzesbegründung, vgl [BT-Drucks 16/1889 S 2](#), 15; [BT-Drucks 16/2454 S 2](#)). Jeder betreuende Elternteil, der seine Erwerbstätigkeit unterbricht oder reduziert, soll einen an seinem individuellen Einkommen orientierten Ausgleich für die finanziellen Einschränkungen im ersten Lebensjahr des Kindes erhalten (so die Gesetzesbegründung, vgl [BT-Drucks 16/1889 S 2](#), 15; [BT-Drucks 16/2454 S 2](#)). Durch die Betreuung des Kindes sollen die Eltern keine allzu großen Einkommenseinbußen befürchten müssen (vgl Bericht der Bundesregierung über die Auswirkungen des BEEG vom 30.10.2008, [BT-Drucks 16/10770 S 5](#) f). Mit dem BEEG hat deshalb der Gesetzgeber die familienpolitischen Leistungen neu ausgerichtet und das bedürftigkeitsabhängige Erziehungsgeld durch ein verstärkt Einkommenseinbußen ersetzendes Elterngeld abgelöst (vgl [BSGE 99, 293](#) = [SozR 4-7837 § 27 Nr 1](#), jeweils RdNr 19; zum Elterngeld als eine das Einkommen ersetzende Leistung auch BSG, Urteile vom 19.2.2009 - [B 10 EG 1/08 R](#) und [B 10 EG 2/08 R](#) -).

29

Diese Einkommensersatzfunktion ist noch gewährleistet, wenn die nach [§ 3 Nr 63 EStG](#) steuerfreien (auf der Grundlage einer Entgeltumwandlung erfolgten) Beitragszahlungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung des Arbeitnehmers bei der Ermittlung des für das Elterngeld maßgeblichen Einkommens aus Erwerbstätigkeit unberücksichtigt bleiben. Die Steuerfreiheit dieser Beitragszahlungen (und damit der Umfang ihrer Nichtberücksichtigung im Rahmen des [§ 2 BEEG](#)) ist im Kalenderjahr betragsmäßig auf 4 vH der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (vgl hierzu Anlage 2 zum SGB VI) begrenzt. 4 vH der jährlichen Beitragsbemessungsgrenze waren im Kalenderjahr 2005 2.496 Euro (= 208 Euro monatlich) und im Kalenderjahr 2006 2.520 Euro (= 210 Euro monatlich). Die Zahlungen machen deshalb in der Regel nur einen geringen Anteil am Gesamtbruttoeinkommen der von der Regelung betroffenen Arbeitnehmer aus. Ihre Nichtberücksichtigung wirkt sich - wie hier das der Klage stattgebende Urteil des SG zeigt - mithin nur geringfügig auf die Höhe des Elterngeldes aus. Überdies handelt es sich um Beträge, die dem Berechtigten - entsprechend ihrer Eigenschaft als Vorsorgeaufwendungen - in der Zeit vor der Geburt des Kindes nicht für die Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung standen.

30

c) Der erkennende Senat ist nicht davon überzeugt, dass die Nichtberücksichtigung der steuerfreien Beitragszahlungen iS des [§ 3 Nr 63 EStG](#) bei der Ermittlung des für das Elterngeld maßgeblichen Einkommens aus Erwerbstätigkeit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des [Art 3 Abs 1 GG](#) (iVm [Art 6 Abs 1 GG](#)) verstößt. Die steuerrechtliche Ausnahmevorschrift des [§ 3 Nr 63 EStG](#) hat einen sachlichen Grund, der auch die betragsmäßige Begrenzung dieser Steuerbefreiung rechtfertigt. Ebenso steht [§ 2 Abs 1 Satz 2 BEEG](#), jedenfalls soweit er auf den Steuerbefreiungstatbestand des [§ 3 Nr 63 EStG](#) verweist, mit der Verfassung im Einklang.

31

aa) Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (vgl Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Urteil vom 9.12.2008 - [2 BvL 1/07](#) ua, [NJW 2009, 48](#), 49; [BVerfGE 93, 121](#), 136; [107, 27](#), 47; [117, 1](#), 30). Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft, wird im Bereich des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit (vgl [BVerfGE 105, 73](#), 125; [BVerfGE 107, 27](#), 46 f; [116, 164](#), 180; [117, 1](#), 30; BVerfG, aaO, [NJW 2009, 48](#), 50). Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl [BVerfGE 99, 88](#), 95; [99, 280](#), 290; [105, 73](#), 126; [107, 27](#), 47; [116, 164](#), 180 f; [117, 1](#), 31; BVerfG, aaO, [NJW 2009, 48](#), 50).

32

Wie bereits ausgeführt, unterliegt nach dem einfachen Recht grundsätzlich nur das Nettoeinkommen der Einkommensteuer, nämlich der

Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den privaten existenzsichernden Aufwendungen andererseits. Steuerbefreiungen bedürfen als die Belastungsgleichheit durchbrechende Ausnahmetatbestände eines besonderen sachlichen Grundes. Ein solcher ist für die Steuerbefreiung nach [§ 3 Nr 63 EStG](#) gegeben.

33

Die Befreiungsvorschrift des [§ 3 Nr 63 EStG](#) wurde auf Vorschlag des Ausschusses für Arbeit und Sozialordnung in das Altersvermögensgesetz vom 26.6.2001 ([BGBl I 1310](#)) aufgenommen. Durch diese flankierende steuerliche Maßnahme sollte der Aufbau der betrieblichen Altersvorsorge unterstützt werden (vgl [BT-Drucks 14/5150](#), 33). Nachdem das BVerfG am 6.3.2002 die unterschiedliche Besteuerung der Beamtenpensionen und der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung als mit dem Gleichheitssatz des [Art 3 Abs 1 GG](#) unvereinbar erklärt hatte (vgl [BVerfGE 105, 73](#), 110 ff), hat der Gesetzgeber die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen durch das AltEinkG vom 5.7.2004 ([BGBl I 1427](#)) grundlegend umgestaltet, insbesondere auch bei den Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung die sog nachgelagerte Besteuerung nach der Erwerbsphase eingeführt (vgl [BT-Drucks 15/2150](#), 1 f). Dabei hat er auch im Bereich der betrieblichen Altersversorgung für alle fünf Durchführungswege (also unter Einbeziehung der Direktversicherung) ein weitgehend einheitliches Besteuerungssystem geschaffen. Dazu gehört die (begrenzte) Steuerfreiheit für die kapitalgedeckte betriebliche Altersversorgung, wie sie in [§ 3 Nr 63 EStG](#) idF des Art 1 Nr 2 Buchst b und c AltEinkG geregelt ist.

34

Seit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes (also ab dem 1.1.2005) wird der Zweck und damit auch die sachliche Rechtfertigung dieser Befreiungsvorschrift in einer Ausgrenzungsbefreiung gesehen (vgl von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr 63 RdNr B 63/44). Darunter wird eine Ausnahmebestimmung verstanden, durch die ein zunächst umfassend formulierter steuerbegründender Grundtatbestand durch eine Steuerwürdigkeitsentscheidung korrigiert wird. Ein Sachverhalt, den der Gesetzgeber nicht für steuerwürdig hält, wird mit Hilfe einer Befreiungsvorschrift ausgeklammert (vgl von Beckerath, aaO). In diesem Sinne klammert [§ 3 Nr 63 EStG](#) Beiträge des Arbeitgebers ua an Pensionskassen aus dem Tatbestand des [§ 19 EStG](#) aus, um dem vom BVerfG geforderten Gebot der Einmalbesteuerung (vgl [BVerfGE 105, 73](#), 134 f) Rechnung zu tragen. Denn mit dem AltEinkG hat der Gesetzgeber auch im Bereich der betrieblichen Altersversorgung eine Grundentscheidung für die sog nachgelagerte Besteuerung getroffen, bei der die Aufwendungen in der sog Ansparphase während der Erwerbstätigkeit von der steuerlichen Belastung befreit sind und erst die Zahlungen in der Leistungsphase nach dem Ende der Erwerbstätigkeit gemäß [§ 22 Nr 5 EStG](#) idF des AltEinkG besteuert werden (vgl auch Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht 19. Aufl 2008, § 9 RdNr 142; Bergkemper in Hermann/Heuer/Raupach, EStG - KStG, [§ 3 Nr 63 EStG](#) Anm 2).

35

Die Steuerbefreiung nach [§ 3 Nr 63 EStG](#) ist zudem Teil eines gesetzgeberischen Gesamtkonzepts zur Verbreiterung der betrieblichen und privaten Altersvorsorge, die steuerrechtlich außerdem durch einen Sonderausgabenabzug nach [§ 10a EStG](#) und einer progressionsunabhängigen Zulage nach [§§ 79 ff EStG](#) gefördert wird, wobei der Arbeitnehmer ein Wahlrecht hat, entweder die Steuerbefreiung oder den Sonderausgabenabzug oder die Altersvorsorgezulage in Anspruch zu nehmen (vgl [§ 3 Nr 63 Satz 2 EStG](#); dazu im einzelnen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 17.11.2004 betreffend die steuerliche Förderung der privaten Altersvorsorge und betrieblichen Altersversorgung, BStBl 2004 I 1065).

36

Die in [§ 3 Nr 63 EStG](#) enthaltene Höchstbetragsbegrenzung ist ebenfalls folgerichtig umgesetzt. Sie knüpft an die arbeitsrechtlichen Vorschriften des Betriebsrentengesetzes (BetrAVG) an. Nach [§ 1a Abs 1 BetrAVG](#) hat der Arbeitnehmer gegen den Arbeitgeber einen Anspruch auf Umwandlung seiner künftigen Entgeltansprüche (ebenfalls) in Höhe von 4 vH der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung in eine betriebliche Altersversorgung, wobei diese ua von einer rechtsfähigen Versorgungseinrichtung durchgeführt werden kann, die dem Arbeitnehmer oder seinen Hinterbliebenen einen Rechtsanspruch auf ihre Leistungen gewährt (Pensionskasse oder Pensionsfonds iS des [§ 1b Abs 3 BetrAVG](#)). Zudem entspricht sie betragsmäßig jeweils der Endstufe des Sonderausgabenabzugs nach [§ 10a Abs 1 EStG](#) und des Mindesteigenbeitrags bei der progressionsunabhängigen Zulage nach [§ 86 Abs 1 EStG](#).

37

bb) Die Nichtberücksichtigung der nach [§ 3 Nr 63 EStG](#) steuerfreien Beitragszahlungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse bei der Ermittlung des für das Elterngeld maßgeblichen Einkommens aus Erwerbstätigkeit aufgrund der Verweisung in [§ 2 Abs 1 Satz 2 BEEG](#) ist ebenfalls von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden. [Art 3 Abs 1](#) iVm [Art 6 Abs 1 GG](#) werden dadurch nicht verletzt.

38

[Art 3 Abs 1 GG](#) verwehrt dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Dieser hat auch im Bereich des Sozialrechts, wozu die Bestimmungen über das Elterngeld im ersten Abschnitt des BEEG gehören ([§ 6](#), [§ 25 Abs 2 Satz 2](#), [§ 68 Nr 15a SGB I](#)), einen weiten Gestaltungsspielraum. Der allgemeine Gleichheitssatz des [Art 3 Abs 1 GG](#) ist erst dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen können (stRspr des BVerfG seit [BVerfGE 55, 72](#), 88; vgl zuletzt [BVerfGE 112, 50](#), 67 = [SozR 4-3800 § 1 Nr 7](#) RdNr 55; [117, 272](#), 300 f). Im Bereich staatlicher Maßnahmen, welche die Familie betreffen, muss der Staat dabei zusätzlich den Schutz beachten, den er dieser nach [Art 6 Abs 1 GG](#) schuldet (vgl [BVerfGE 112, 50](#), 67 = [SozR 4-3800 § 1 Nr 7](#) RdNr 55).

39

[§ 2 Abs 1 Satz 2 BEEG](#) verstößt, jedenfalls soweit er auf den Steuerbefreiungstatbestand des [§ 3 Nr 63 EStG](#) verweist, nicht gegen [Art 3 Abs](#)

[1 GG](#). Die Klägerin und andere Arbeitnehmer, die steuerfreie Zuwendungen des Arbeitgebers iS des [§ 3 Nr 63 EStG](#) erhalten, werden zwar gegenüber anderen Elterngeldberechtigten benachteiligt, bei denen sich steuerpflichtige Zahlungen des Arbeitgebers in gleicher Höhe elterngelderhöhend auswirken. Für diese Ungleichbehandlung gibt es jedoch hinreichend gewichtige Gründe. Wie bereits ausgeführt, ist es vor allem Ziel des Elterngeldes, Familien durch eine am bisherigen Erwerbseinkommen eines Elternteils orientierte Leistung bei der Sicherung ihrer Lebensgrundlage zu unterstützen, wenn sich die Eltern vorrangig um die Betreuung ihrer Kinder kümmern (vgl [BT-Drucks 16/1889 S 2](#), 15; [BT-Drucks 16/2454 S 2](#)). Unter diesen Umständen ist es grundsätzlich sachgerecht, wenn der Gesetzgeber bei der Ermittlung des für das Elterngeld maßgeblichen Einkommens aus Erwerbstätigkeit auf die Summe der positiven Einkünfte ua aus nichtselbstständiger Arbeit iS des [§ 2 Abs 1 Satz 1 Nr 4 EStG](#) verweist. Auch das Bundeserziehungsgeldgesetz (BERzGG) hatte bereits im Rahmen der Ermittlung der Einkommensgrenzen (§ 5 Abs 3, § 6 Abs 1 Satz 1 BERzGG) auf "die nicht um Verluste in einzelnen Einkommensarten zu vermindern Summe der positiven Einkünfte im Sinne des [§ 2 Abs 1 und 2 EStG](#)" abgestellt. Die Nichtberücksichtigung steuerfreier Beitragszahlungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse iS des [§ 3 Nr 63 EStG](#) bei der Ermittlung des für das Elterngeld maßgeblichen Einkommens aus Erwerbstätigkeit ist eine Folge dieser dem Grunde nach sachgerechten Anknüpfung. Sie wirkt sich zudem nur geringfügig auf die Höhe des Elterngeldes aus. Im Übrigen stehen die Beitragszahlungen, insbesondere wenn sie vom Arbeitgeber infolge einer Entgeltumwandlung geleistet werden, dem Berechtigten ohnehin nicht für die Bestreitung des täglichen Lebensbedarfs zur Verfügung.

40

An dieser Beurteilung ändert auch [Art 6 Abs 1 GG](#) nichts. Danach hat der Staat ua die Pflicht, die Familie durch geeignete Maßnahmen zu fördern (vgl [BVerfGE 106, 166](#), 177 f; [110, 412](#), 436; [111, 160](#), 172 = [SozR 4-5870 § 1 Nr 1](#) RdNr 53; BSG [SozR 4-7833 § 6 Nr 3](#) RdNr 20; [BSGE 99, 293](#) = [SozR 4-7837 § 27 Nr 1](#), jeweils RdNr 28 f). Dieser Pflicht hat der Gesetzgeber mit dem BEEG Rechnung getragen. Aus [Art 6 Abs 1 GG](#) ergibt sich jedoch weder eine Verpflichtung, jegliche die Familie treffenden finanziellen Belastungen auszugleichen, noch erwachsen hieraus konkrete Ansprüche auf staatliche Leistungen. Mit einer sich für alle Familien in gleicher Weise auswirkenden Regelung zur Nichtberücksichtigung bestimmter steuerfreier Zahlungen des Arbeitgebers hat der Gesetzgeber deshalb die Grenzen des ihm insoweit zustehenden weiten Gestaltungsspielraums nicht überschritten.

41

Die Kostenentscheidung beruht auf [§ 193 SGG](#).

Rechtskraft

Aus

Login

BRD

Saved

2009-12-02