

Urteil vom 08. August 2018, X R 37/17

Kein Anspruch auf Altersvorsorgezulage während des Sonderurlaubs nach § 28 TVöD

ECLI:DE:BFH:2018:U.080818.XR37.17.0

BFH X. Senat

EStG § 79 S 1, EStG § 79 S 2, EStG § 10a Abs 1 S 1, EStG § 10a Abs 1 S 2, GG Art 3, GG Art 6, SGB 6 § 3 S 1 Nr 1, SGB 6 § 56, SGB 6 § 58 Abs 1 Nr 3, SGB 6 § 58 Abs 1 Nr 6, TVöD § 28, EStG § 10a Abs 1 S 3 Halbs 2, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 04. September 2017, Az: 10 K 10237/16

Leitsätze

1. NV: Ein Steuerpflichtiger, der Sonderurlaub nach § 28 TVöD in Anspruch nimmt, hat keinen Anspruch auf eine Altersvorsorgezulage nach § 79 Satz 1 i.V.m. § 10a EStG.
2. NV: Die Nichtgewährung der Altersvorsorgezulage verstößt nicht gegen die Grundrechte des Art. 3 GG und des Art. 6 GG.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 5. September 2017 10 K 10237/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist als Angestellte des Öffentlichen Dienstes beschäftigt. Der Ehemann der Klägerin erzielt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Rechtsanwalt. Während der Erziehungszeit für ihren im Juli 2011 geborenen Sohn schloss die Klägerin einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag ab. Nach Ablauf der dreijährigen Elternzeit wurde ihr entsprechend ihrem Antrag Sonderurlaub nach § 28 des Tarifvertrags für den öffentlichen Dienst (TVöD) wegen Kinderbetreuung bewilligt.
- 2 Im Jahr 2016 beantragte die Klägerin über die Anbieterin ihres Altersvorsorgevertrags die Gewährung der Altersvorsorgezulage in Höhe von 639 € für das Streitjahr 2015. Die zunächst ausgezahlte Zulage (Grundzulage und Kinderzulage für zwei Kinder) wurde im Zuge des nachträglichen Überprüfungsverfahrens wieder zurückgefordert, da eine unmittelbare Zulageberechtigung im Datenabgleich mit dem zuständigen Rentenversicherungsträger nicht festgestellt werden konnte.
- 3 Daraufhin beantragte die Klägerin die förmliche Festsetzung der Altersvorsorgezulage nach § 90 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das Beitragsjahr 2015. Mit Bescheid vom 11. Mai 2016 lehnte die Beklagte und Revisionsbeklagte (Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen --ZfA--) dies ab. Sie führte aus, die Klägerin habe keinen Anspruch auf Altersvorsorgezulage, da sie in dem genannten Beitragsjahr nicht zum begünstigten Personenkreis nach § 10a EStG gehöre. Nach Mitteilung des Trägers der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung bestehe für sie im Kalenderjahr 2015 keine Pflichtversicherung in der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung. Auch gehöre sie nicht zu dem in § 10a Abs. 1 EStG genannten, mit den Pflichtversicherten in der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbaren förderfähigen Personenkreis. Ein Anspruch wegen mittelbarer Zulageberechtigung scheidet ebenfalls aus, weil der Ehegatte der Klägerin im Beitragsjahr 2015 nicht zum unmittelbar zulageberechtigten Personenkreis gehört habe.

- 4 Nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren hat das Finanzgericht (FG) die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1790 veröffentlichten Urteil abgewiesen.
- 5 Zur Begründung ihrer Revision trägt die Klägerin vor, die Auslegung von § 10a Abs. 1 Satz 3 EStG ergebe, dass nach § 28 TVöD zum Zwecke der Kindererziehung beurlaubte Angestellte unmittelbar zulageberechtigt seien. Unter Berücksichtigung der Grundrechte nach Art. 3 und Art. 6 des Grundgesetzes (GG) dürfe der Klägerin kein Nachteil dadurch erwachsen, dass sie sich der Kindererziehung wegen habe beurlauben lassen. Die Zulageberechtigten seien nicht enumerativ definiert worden, der Gesetzeswortlaut enthalte Wertungsspielräume. Die Klägerin sei eine den Pflichtversicherten gleichgestellte Person.
- 6 Jedenfalls sei eine analoge Anwendung des § 10a Abs. 1 Satz 3 EStG geboten, da eine planwidrige Regelungslücke bestehe. Den Gesetzesmaterialien zu § 10a Abs. 1 Satz 3 EStG sei zu entnehmen, dass die Förderung Familien mit Kindern dienen solle. Dieses Ziel werde konterkariert, wenn die Förderung nur gewährt werde, wenn ein kindererziehender Elternteil weiter arbeite oder seine Stelle kündige. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs müsse der Kreis der Begünstigten sachgerecht abgegrenzt sein (Verweis auf das Senatsurteil vom 6. April 2016 X R 42/14, BFH/NV 2016, 1157). Der Gesetzgeber habe die Gruppe der nach § 28 TVöD Beurlaubten mutmaßlich übersehen. Diese Gesetzeslücke gelte es zu schließen.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil und den Bescheid über die Festsetzung der Altersvorsorge für das Beitragsjahr 2015 vom 11. Mai 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. September 2016 aufzuheben und die ZfA zu verpflichten, ihr die Altersvorsorgezulage 2015 in Höhe von 639 € zu gewähren.
- 8 Die ZfA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 10 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin während der Inanspruchnahme ihres Sonderurlaubs gemäß § 28 TVöD im Streitjahr 2015 nicht nach § 79 Satz 1 i.V.m. § 10a EStG unmittelbar zulageberechtigt war (unter 1.). Der Klägerin steht ferner kein mittelbarer Anspruch auf die Altersvorsorgezulage nach § 79 Satz 2 EStG zu (unter 2.). Die Nichtgewährung der Zulage verstößt nicht gegen Art. 3, 6 GG (unter 3.).
- 11 1. Die Klägerin ist nicht unmittelbar zulageberechtigt.
- 12 a) Gemäß § 79 Satz 1 EStG haben die in § 10a Abs. 1 EStG genannten Personen Anspruch auf eine Altersvorsorgezulage (Zulage). Nach § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG sind grundsätzlich Pflichtversicherte in der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung begünstigt. Die Vorschrift umfasst allerdings nur diejenigen Steuerpflichtigen, die in dem konkreten Veranlagungszeitraum in der gesetzlichen Rentenversicherung aktiv pflichtversichert sind; eine frühere Pflichtmitgliedschaft reicht nicht aus (vgl. Senatsurteil vom 29. Juli 2015 X R 11/13, BFHE 250, 531, BStBl II 2016, 18, Rz 17 f., m.w.N.).
- 13 aa) Die Klägerin hat im Beitragsjahr 2015 Sonderurlaub in Anspruch genommen. Nach § 28 TVöD können Beschäftigte bei Vorliegen eines wichtigen Grundes unter Verzicht auf die Fortzahlung des Entgelts Sonderurlaub erhalten. Als wichtiger Grund i.S. des § 28 TVöD kommt insbesondere die Betreuung oder Pflege eines Kindes unter 18 Jahren in Betracht (vgl. Conze/ Karb/Wölk, Personalbuch Arbeits- und Tarifrecht öffentlicher Dienst, 5. Auflage 2017, Sonderurlaub Rz 2717).
- 14 bb) Die Vereinbarung von Sonderurlaub nach § 28 TVöD führt zu einem zeitweiligen Ruhen des Arbeitsverhältnisses hinsichtlich der Hauptpflichten. Daher wird sowohl die Pflicht des Beschäftigten zur Arbeitsleistung als auch die Pflicht des Arbeitgebers zur Zahlung der Bezüge suspendiert (vgl. Burger/Nollert-Borasio, Tarifverträge für den öffentlichen Dienst 3. Auflage 2015, § 28, Rz 10). Das sozialversicherungsrechtliche Beschäftigungsverhältnis besteht bis zu einer Dauer des Sonderurlaubs von einem Monat fort (vgl. § 7 Abs. 3 Satz 1 des Vierten Buches

Sozialgesetzbuch --SGB IV--). Danach endet die Versicherungs- und Beitragspflicht in der Sozialversicherung (vgl. Conze/Karb/Wölk, a.a.O., Sonderurlaub Rz 2726).

- 15** c) Die Klägerin war folglich im Streitjahr 2015 unstreitig nicht mehr aktiv in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert, da der erste Monat des Sonderurlaubs bereits im Jahr 2014 abgelaufen war. Es bestand auch keine Versicherungspflicht wegen der Anrechnung von Kindererziehungszeiten gemäß § 3 Satz 1 Nr. 1 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch (SGB VI) i.V.m. § 56 SGB VI, da die Kindererziehungszeit von drei Jahren für das im Juli 2011 geborene Kind beendet war.
- 16** b) Das FG hat zutreffend entschieden, dass sich eine Zulageberechtigung der Klägerin auch nicht aus § 10a Abs. 1 Satz 3 EStG ergibt. Danach stehen Versicherungspflichtige nach dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte den Pflichtversicherten gleich; dies gilt auch für Personen, die eine Anrechnungszeit nach § 58 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 6 SGB VI in der gesetzlichen Rentenversicherung erhalten und unmittelbar vor einer Anrechnungszeit nach § 58 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 6 SGB VI einer der im ersten Halbsatz, in Satz 1 oder in Satz 4 genannten begünstigten Personengruppen angehörten.
- 17** Die Voraussetzungen dieser Norm sind im Streitfall nicht erfüllt. Die Klägerin ist weder nach dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte versicherungspflichtig noch hat sie eine Anrechnungszeit nach § 58 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 6 SGB VI in der gesetzlichen Rentenversicherung erhalten.
- 18** Entgegen der Auffassung der Klägerin enthält § 10a Abs. 1 Satz 3 EStG nach seinem Gesetzeswortlaut auch keine Wertungsspielräume; vielmehr handelt es sich um eine abschließende Aufzählung.
- 19** c) Eine analoge Anwendung von § 10a Abs. 1 Satz 3 EStG scheidet nach der Gesetzessystematik und dem Sinn und Zweck der Vorschrift ebenfalls aus. Die analoge Anwendung einer Norm setzt eine planwidrige Regelungslücke sowie die Vergleichbarkeit der Interessenlage in dem geregelten wie in dem nicht geregelten Fall voraus (vgl. Wernsmann in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 4 AO Rz 692). Im Streitfall sind beide Voraussetzungen nicht erfüllt.
- 20** aa) Nach der Gesetzessystematik gehören Kindererziehende zum begünstigten Personenkreis i.S. von § 10a Abs. 1 EStG, sofern ihnen Kindererziehungszeiten in der gesetzlichen Rentenversicherung anzurechnen sind. Dies sind Zeiten der Erziehung eines Kindes in dessen ersten drei Lebensjahren (§ 3 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 56 Abs. 1 Satz 1 SGB VI). Der Gesetzgeber hat sich bewusst dafür entschieden, ein Elternteil in dieser Phase der Kindererziehung steuerlich zu fördern (vgl. BTDrucks 14/4595, 62). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass Kindererziehende nach dem Ablauf der Kindererziehungszeit nach § 3 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 56 SGB VI nicht mehr erfasst werden. Rentenrechtliche Folgen für Zeiten, während der das Elternteil wegen der Kinderbetreuung nicht (mehr) rentenversichert ist, sollen nach dem Willen des Gesetzgebers nicht im Wege der steuerlichen Förderung ausgeglichen werden, sondern z.B. durch die Möglichkeit, in der Ehezeit erworbene Rentenansprüche partnerschaftlich aufteilen zu können (vgl. BTDrucks 14/4595, 38, unter II.5.). Es ist deshalb nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Gruppe der nach § 28 TVöD Beurlaubten unbewusst nicht bedacht hat. Eine planwidrige Regelungslücke ist folglich zu verneinen.
- 21** bb) Die Vorschriften über die steuerlich geförderte Altersvorsorge knüpfen zudem nicht an die Kinderbetreuung an, sondern grundsätzlich an die Pflichtversicherung in der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs zur Reform der gesetzlichen Rentenversicherung und zur Förderung eines kapitalgedeckten Altersvorsorgevermögens --Altersvermögensgesetz-- (BTDrucks 14/4595, 62 f.) handelt es sich bei den nach § 10a Abs. 1 EStG begünstigten steuerpflichtigen Personen um solche, bei denen das Rentenniveau zur Stabilisierung der Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung abgesenkt wurde und für die ein Anreiz geschaffen werden sollte, zusätzlich zur gesetzlichen Rentenversicherung eine freiwillige kapitalgedeckte private Altersvorsorge aufzubauen. Nach § 10a Abs. 1 Satz 3 EStG werden in den Kreis der begünstigten Personengruppen auch die nach dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte Pflichtversicherten einbezogen. Die in der gesetzlichen Rentenversicherung vorgenommenen Maßnahmen wurden mit gleicher Wirkung auf das Alterssicherungssystem der Landwirte übertragen, so dass auch bei dieser Personengruppe die steuerliche Förderung einer zusätzlichen kapitalgedeckten Altersvorsorge gerechtfertigt ist (BTDrucks 14/4595, 62). Da sich die Klägerin ohne Fortzahlung des Entgelts und ohne Zahlung von Beiträgen in die gesetzliche Rentenversicherung beurlauben ließ, ist sie während dieser Zeit von der Absenkung des Rentenniveaus nicht betroffen und gehört deshalb nicht zum Kreis der nach diesem Zweck Begünstigten (vgl. Pfützenreuter, EFG 2017, 1792; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 37. Aufl., § 10a Rz 9).
- 22** cc) Den Pflichtversicherten stehen Personen gleich, die eine Anrechnungszeit nach § 58 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 6

SGB VI in der gesetzlichen Rentenversicherung erhalten und unmittelbar vor einer Anrechnungszeit nach § 58 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 6 SGB VI zum begünstigten Personenkreis nach § 10a Abs. 1 Satz 1, Satz 3 Halbsatz 1 oder Satz 4 EStG gehörten. Anrechnungszeiten gemäß § 58 SGB VI erfassen als Element des sozialen Ausgleichs Tatbestände, in denen eine Person wegen besonderer Umstände keine Beiträge zahlen konnte und bei denen rentenrechtlich ausgeglichen werden soll, dass sie in dieser Zeit ohne ihr Verschulden gehindert war, einer versicherungspflichtigen Beschäftigung oder Tätigkeit nachzugehen und Pflichtbeiträge zu zahlen (vgl. Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht/Gürtner, § 58 SGB VI Rz 2). Anrechnungszeiten nach § 58 Abs. 1 Nr. 3 SGB VI erhalten Personen, die wegen Arbeitslosigkeit bei einer deutschen Agentur für Arbeit als Arbeitsuchende gemeldet waren und eine öffentlich-rechtliche Leistung bezogen oder nur wegen des zu berücksichtigenden Einkommens oder Vermögens nicht bezogen haben. Anrechnungszeiten nach § 58 Abs. 1 Nr. 6 SGB VI erhalten Personen, die nach dem 31. Dezember 2010 Arbeitslosengeld II bezogen haben (vgl. Bundesministerium der Finanzen vom 21. Dezember 2017 IV C 3-S 2015/17/10001:005, BStBl I 2018, 93, Rz 10).

- 23** Der Gesetzgeber hat es als angemessen angesehen, diesem Personenkreis die steuerliche Begünstigung zum Aufbau der Zusatzversicherung zu gewähren, obwohl keine Rentenversicherungspflicht besteht (Blümich/Lindberg, § 10a EStG Rz 35) und ihn ausdrücklich den pflichtversicherten Lohnersatzleistungsbeziehern gleichgestellt. Bei den nach § 10a Abs. 1 Satz 3 EStG Begünstigten handelt es sich nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut um einen eng begrenzten, abschließend aufgezählten Personenkreis. Hätte der Gesetzgeber weitere Personen in die steuerliche Förderung einbeziehen wollen, die nicht pflichtversichert sind, wäre dies in § 10a Abs. 1 Satz 3 EStG gesondert normiert worden.
- 24** Die Situation der Klägerin ist mit den in § 10a Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG geregelten Tatbeständen auch nicht vergleichbar. Die Klägerin steht anders als die den Pflichtversicherten gleichgestellten Personen des § 10a Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG dem Arbeitsmarkt nicht zur Verfügung. Ihre Annahme, sie sei gezwungen gewesen, ihren Arbeitsvertrag zu kündigen und sich arbeitslos zu melden, um die Altersvorsorgezulage zu erhalten, ist unzutreffend. Zwar sind Bezieher von Arbeitslosengeld grundsätzlich in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert und gehören damit zum begünstigten Personenkreis (vgl. Braun in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10a EStG Rz 6). Die Klägerin erfüllt jedoch nicht die Anspruchsvoraussetzungen für den Bezug von Arbeitslosengeld nach §§ 137, 138 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch, da sie nicht arbeitssuchend und auf dem Arbeitsmarkt verfügbar ist, sondern sich bewusst der Kindererziehung widmen wollte.
- 25** 2. Eine mittelbare Zulageberechtigung der Klägerin nach § 79 Satz 2 EStG kommt ebenfalls nicht in Betracht. Dies würde nach § 79 Satz 2 EStG die unmittelbare Zulageberechtigung ihres Ehemanns gemäß § 10a Abs. 1 EStG voraussetzen. Dieser zählt als selbständiger Rechtsanwalt jedoch nicht zu dem in § 10a Abs. 1 EStG genannten Personenkreis (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2016, 1157, Rz 15).
- 26** 3. Die Klägerin wird nicht dadurch in ihren Grundrechten gemäß Art. 3 GG (unter a und b) und Art. 6 GG (unter c) verletzt, dass ihr die Zulage verwehrt wird.
- 27** a) Verfolgt ein Steuergesetz Lenkungsziele, so muss der Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein. Will der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten der Bürger fördern, das aus wirtschafts-, sozial-, umwelt- oder gesellschaftspolitischen Gründen erwünscht ist, hat er eine große Gestaltungsfreiheit. In der Entscheidung darüber, welche Personen durch finanzielle Zuwendungen des Staates gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei. Zwar bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen darf. Sachbezogene Gesichtspunkte aber stehen ihm im weitesten Umfang zu Gebote. Solange die Regelung sich auf eine der Lebenserfahrung nicht geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebensverhältnisse stützt, insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist, kann sie nicht beanstandet werden. Diese Erwägungen gelten auch, wenn der Gesetzgeber eine Subvention steuerrechtlich überbringt, statt sie direkt finanziell zuzuwenden (ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG--, vgl. statt vieler Urteil des BVerfG vom 20. April 2004 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274, unter C.I.4., m.w.N.).
- 28** b) Unter Berücksichtigung dieser verfassungsrechtlichen Maßstäbe stellt die gesetzliche Einschränkung der Zulageberechtigung gemäß § 79 Satz 1 i.V.m. § 10a Abs. 1 EStG auf aktiv Pflichtversicherte keinen Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot dar. Der Regelungszweck dieser Vorschriften besteht darin, den Steuerpflichtigen, die wegen einer bestehenden Pflichtmitgliedschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung gezwungen sind, auch gegenwärtig und zukünftig Beiträge in eine gesetzliche Rentenversicherung zu leisten, obwohl sie hierdurch nur

gekürzte Anwartschaften aufbauen können, als Ausgleich eine steuerliche Förderung zukommen zu lassen (vgl. Senatsurteil in BFHE 250, 531, BStBl II 2016, 18, Rz 24). Hierfür knüpft der Gesetzgeber zur Bestimmung des förderfähigen Personenkreises folgerichtig an die sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften an. Der Ausschluss derjenigen, die (vorübergehend) nicht pflichtversichert sind, kann deshalb nicht als willkürlich angesehen werden.

- 29** c) Auch aus Art. 6 Abs. 1 GG kann die Klägerin keinen Anspruch auf eine Altersvorsorgezulage im Streitjahr ableiten. Zwar gebietet es dieses Grundrecht u.a., die wirtschaftliche Belastung durch Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern bei der Einkommensbesteuerung zu berücksichtigen (vgl. Senatsbeschluss vom 20. September 1999 X B 54/99, BFH/NV 2000, 316, unter 4.). Die Entscheidung des Gesetzgebers, bestimmte Tatbestände --wie den Aufbau einer zusätzlichen privaten Altersvorsorge-- steuerlich zu fördern, berührt das Grundrecht des Art. 6 Abs. 1 GG jedoch nicht. Konkrete Ansprüche des Einzelnen auf bestimmte Leistungen des Staates lassen sich daraus nicht herleiten, insbesondere keine Verpflichtung des Staates, alle finanziellen Belastungen von Familien auszugleichen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 8. Juni 2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, unter C.III.; Senatsbeschluss in BFH/NV 2000, 316, unter 4.).
- 30** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de