

---

## S 4 AL 2438/20

### Sozialgerichtsbarkeit Bundesrepublik Deutschland

Land	Bundesrepublik Deutschland
Sozialgericht	Bundessozialgericht
Sachgebiet	Arbeitslosenversicherung
Abteilung	-
Kategorie	Urteil
Bemerkung	-
Rechtskraft	-
Deskriptoren	Berechnung des Kurzarbeitergelds - Nettoentgeltdifferenz - Berücksichtigung von pauschalieren Abzügen für Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag - Unzulässigkeit des fiktiven Abzugs bei echten Grenzgängern und fehlender Lohnsteuerpflicht im Inland - Europarechtskonformität
Leitsätze	Unterliegt ein echter Grenzgänger nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht der Steuerpflicht im Inland, darf bei der Bemessung des Kurzarbeitergelds mangels Lohnsteuerklasse als Lohnsteuerabzugsmerkmal kein pauschalierter Abzug für Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag berücksichtigt werden.
Normenkette	SGB III <a href="#">§ 105</a> ; SGB III <a href="#">§ 106 Abs 1 S 1</a> ; SGB III <a href="#">§ 153 Abs 1 S 2 Nr 2</a> ; SGB III <a href="#">§ 153 Abs 1 S 2 Nr 3</a> ; SGB III <a href="#">§ 153 Abs 1 S 3 S 1</a> ; DBA FRA Art 13 Abs 5 F: 2015-03-31; <a href="#">AEUV Art 45</a> ; EUV 492/2011 Art 7

#### 1. Instanz

Aktenzeichen	S 4 AL 2438/20
Datum	15.09.2020

#### 2. Instanz

Aktenzeichen	L 8 AL 3021/20
Datum	22.02.2021

#### 3. Instanz

Datum	03.11.2021
-------	------------

---

Ä

Auf die Revision der KlÄgerin wird das Urteil des Landessozialgerichts Baden-WÄrttemberg vom 22.Ä Februar 2021 aufgehoben und der Rechtsstreit zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das Landessozialgericht zurÄckverwiesen.

G r Ä n d e :

I

1

Die Beteiligten streiten Äber die HÄhe von Kug fÄr die Monate MÄrz und April 2020, insbesondere Äber einen Abzug fÄr Lohnsteuer und SolidaritÄtszuschlag im Rahmen der Bemessung.

2

Die KlÄgerin Ä eine GmbH mit Sitz und ihrem Betrieb in DeutschlandÄ Ä beantragte fÄr die bei ihr beschÄftigte, in Frankreich wohnende Arbeitnehmerin M ab dem 1.3.2020 Kug (*Antrag vom 12.3.2020*), das die Beklagte in HÄhe von 1656,87Ä Euro fÄr den Monat MÄrz 2020 und in HÄhe von 1490,88Ä Euro fÄr den Monat April 2020 bewilligte (*Bescheid vom 13.5.2020; Widerspruchsbescheid vom 24.7.2020*). Die Beklagte fÄhrte zur Berechnung aus, auch fÄr GrenzÄnger, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Lohnsteuerpflicht in der Bundesrepublik Deutschland befreit seien, gelte [ÄÄ 153 AbsÄ 1 SGBÄ III](#), selbst wenn in Frankreich das nach deutschem Recht gezahlte Kug besteuert wÄrde. GrenzÄnger aus den Mitgliedstaaten derÄ EU mÄssten bei der Bemessung des Kug genauso wie deutsche Arbeitnehmer behandelt werden. BeschrÄnkt Steuerpflichtige wÄrden in die SteuerklasseÄ I eingereiht. Danach mÄsse das Leistungsentgelt um die pauschalierten AbzÄge, also auch um fiktive Steuern entsprechend der Lohnuertabelle des Bundesministeriums der Finanzen vermindert werden. Bei dem Abzug handele es sich nicht um eine Besteuerung, sondern um den gesetzlich geregelten Berechnungsmodus. Kug sei als Lohnersatzleistung gemÄÄ [ÄÄ 3 NrÄ 2 BuchstÄ b EStG](#) steuerfrei.

3

Das SG hat die Klage, gerichtet auf Zahlung von Kug ohne fiktive AbzÄge fÄr Lohnsteuer und SolidaritÄtszuschlag, unter Zulassung der Berufung abgewiesen (*Urteil vom 15.9.2020*). Die Berufung der KlÄgerin blieb ohne Erfolg (*Urteil des LSG vom 22.2.2021*). Es liege keine Doppelbesteuerung vor, denn von der Frage der Besteuerung zu unterscheiden sei die Berechnungsweise des [ÄÄ 153 AbsÄ 1 SGBÄ III](#), die einen fiktiven Steuerabzug vorsehe. Dieser fiktive Abzug stelle nur ein Berechnungselement des Kug dar und sei fÄr die Berechnung sowohl fÄr GrenzÄnger als auch fÄr inÄndische Bezieher einfachgesetzlich bindend vorgeschrieben. Es sei auch nicht zu beanstanden, dass die Beklagte infolge der

---

fehlenden Lohnsteuerpflicht der Arbeitnehmerin in Deutschland den fiktiven Steuerabzug nach [Â§Â 153 AbsÂ 1 SatzÂ 2 NrÂ 2 SGBÂ III](#) durch die Einordnung der GrenzgÃ¤ngerin als beschrÃ¤nkt Steuerpflichtige nach [Â§Â 1 AbsÂ 4 EStG](#) mit der LohnsteuerklasseÂ I ermittelt habe. Einen VerstoÃ gegen den Grundsatz der ArbeitnehmerfreizÃ¼gigkeit nach ArtÂ 45 AEUV sowie gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot des ArtÂ 18 AEUV liege nicht vor, da die Berechnung des Kug fÃ¼r alle Bezugsberechtigten in Deutschland unabhÃ¤ngig von StaatsangehÃ¶rigkeit und Wohnsitz erfolge.

4

Mit ihrer vom LSG zugelassenen Revision rÃ¼gt die KlÃ¤gerin eine Verletzung von [Â§Â 153 AbsÂ 1 SGBÂ III](#), der nicht auf eine fiktive Lohnsteuer abstelle, sondern auf die Lohnsteuer, die sich aus dem Programmablaufplan ergebe. MaÃgeblich sei die Lohnsteuerklasse, die zu Beginn des Jahres als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet worden sei. Einer Lohnsteuerklasse sei der Arbeitnehmerin als GrenzgÃ¤ngerin aber tatsÃ¤chlich nicht zugeordnet worden. Die BerÃ¼cksichtigung einer fiktiven Steuersituation in Deutschland fÃ¼hre zudem zu einerÂ europarechtlich unzulÃ¤ssigen mittelbaren Diskriminierung. GrenzgÃ¤nger, die das Kug in Frankreich versteuern mÃ¼ssten, seien gegenÃ¼ber Arbeitnehmern, die in Deutschland ihren Wohnsitz haben, benachteiligt. Sie wÃ¼rden so behandelt, als ob sie in Deutschland Steuern zahlen wÃ¼rden und mÃ¼ssten auf den reduzierten Betrag noch einmal Steuern in Frankreich zahlen.

5

Die KlÃ¤gerin beantragt sinngemÃ¤Ã,  
das Urteil des Landessozialgerichts Baden-WÃ¼rttemberg vom 22.Â Februar 2021 und das Urteil des Sozialgerichts Freiburg vom 15.Â September 2020 aufzuheben und die Beklagte unter Ãnderung des Bescheides vom 13.Â Mai 2020 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 24.Â Juli 2020 zu verurteilen, hÃ¶heres Kurzarbeitergeld fÃ¼r die Arbeitnehmerin M fÃ¼r die Monate MÃ¤rz und April 2020 ohne pauschalierte AbzÃ¼ge fÃ¼r Lohnsteuer und SolidaritÃ¤tszuschlag zu zahlen.

6

Die Beklagte beantragt,  
die Revision zurÃ¼ckzuweisen.

7

Sie hÃ¤lt die angefochtene Entscheidung fÃ¼r zutreffend.

II

8

---

---

Der Senat konnte in der Sache verhandeln und entscheiden, ohne dass die Klägerin im Termin vertreten war, denn sie ist mit der Ladung auf diese Möglichkeit hingewiesen worden und hat sich damit einverstanden erklärt. Die Revision der Klägerin, die in zulässiger Weise Rechte einer Arbeitnehmerin ihres Betriebs auf Kug im Wege der Prozessstandschaft geltend macht (vgl nur BSG vom 14.9.2010 [BÄ 7Ä AL 21/09Ä RÄ](#) [SozR 4Ä 4300 Ä 173 NrÄ 1 RdNrÄ 10 mwN](#); zuletzt BSG vom 7.5.2019 [BÄ 11Ä AL 11/18Ä RÄ](#) [SozR 4Ä 4300 Ä 175 NrÄ 3 RdNrÄ 10](#)) hat im Sinne der Aufhebung des angefochtenen Urteils und Zurückverweisung der Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das LSG Erfolg ([Ä 170 AbsÄ 2 SatzÄ 2 SGG](#)). Die Feststellungen des LSG reichen nicht aus, um die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides überprüfen zu können.

9

Streitgegenstand ist neben den Entscheidungen der Vorinstanzen der Bescheid vom 13.5.2020 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 24.7.2020. Durch diesen Bescheid hat die Beklagte im Leistungsverfahren, also bereits auf der zweiten Stufe des zweistufig konzipierten Verwaltungsverfahrens die Zahlung von Kug für die Monate März und April 2020 in bestimmter Höhe verfügt. Für die erste Stufe sieht [Ä 99 AbsÄ 3 SGBÄ III](#), der [Ä 173 AbsÄ 3 SGBÄ III](#) entspricht, vor, dass auf die Anzeige des Arbeitsausfalls vorab unverzüglich ein schriftlicher Bescheid darüber zu erteilen ist, ob aufgrund der vorgetragenen und glaubhaft gemachten Tatsachen ein erheblicher Arbeitsausfall vorliegt und die betrieblichen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl dazu BSG vom 14.9.2010 [BÄ 7Ä ALÄ 21/09Ä RÄ](#) [SozR 4Ä 4300 Ä 173 NrÄ 1 RdNrÄ 16](#); BSG vom 21.6.2018 [BÄ 11Ä AL 4/17Ä RÄ](#) [RdNrÄ 14](#)). Ein solcher Bescheid ist hier nach den Anträgen der Klägerin ausdrücklich nicht Gegenstand des Verfahrens. Die Klägerin begehrt hier, insoweit von der Beklagten abgelehnte Leistungen. Richtige Klageart ist die hier auch erhobene kombinierte Anfechtungs- und Leistungsklage nach [Ä 54 AbsÄ 1, 4Ä SGG](#). Die Klägerin macht die Geldleistungen für die betroffene Arbeitnehmerin zulässigerweise dem Grunde nach ([Ä 130 AbsÄ 1 SatzÄ 1 SGG](#)) geltend.

10

Die Arbeitnehmerin war zu dem Verfahren nicht notwendig nach [Ä 75 AbsÄ 2 SGG](#) beizuladen. Dies folgt aus der fehlenden Klagebefugnis eines Arbeitnehmers in Verfahren über einen Anspruch auf Kug, was sich aus der besonderen Ausgestaltung dieses Verfahrens ergibt (vgl BSG vom 25.5.2005 [BÄ 11a/11Ä AL 15/04Ä RÄ](#) [SozR 4Ä 4300 Ä 323 NrÄ 1 RdNrÄ 17Ä ff, mwN](#)). Eine Klagebefugnis hat das BSG bisher auch in Fällen verneint, in denen wie hier individuelle Komponenten des Kug-Anspruchs umstritten sind (BSG vom 25.5.2005 [BÄ 11a/11Ä AL 15/04Ä RÄ](#) [SozR 4Ä 4300 Ä 323 NrÄ 1 RdNrÄ 20Ä ff](#); kritisch hierzu Bieback in Gagel, SGBÄ II/SGBÄ III, [Ä 95 SGBÄ III RdNrÄ 88Ä ff, Stand Mai 2020](#)). Hiervon abzuweichen, besteht jedenfalls im vorliegenden Fall, in dem der Arbeitgeber alle Rechte der Arbeitnehmerin geltend macht, kein Anlass. Es bedarf auch keiner Klärung, ob und unter welchen

---

außergewöhnlichen Umständen Ausnahmen von dem dargelegten Grundsatz denkbar sind (*auch dazu bereits BSG vom 25.5.2005* [BÄ 11a/11 AL 15/04](#) [RÄ](#) [SozR 4](#) [4300](#) [ÄSÄ 323 NrÄ 1 RdNrÄ 21](#)). Indessen dürfte insbesondere in den Fällen, in denen individuelle Komponenten des Kug-Anspruchs im Streit sind [ÄSÄ 75 AbsÄ 1 SatzÄ 1 SGG](#) sachdienlich sein.

11

Ob der betroffenen Arbeitnehmerin hieres als von der Beklagten bewilligtes Kug zusteht, vermag der Senat mangels ausreichender Feststellungen des LSG nicht zu entscheiden. Nach [ÄSÄ 95 SatzÄ 1 SGBÄ III](#) besteht ein Anspruch auf Kug nur, wenn ein erheblicher Arbeitsausfall mit Entgeltausfall vorliegt (*NrÄ 1*), die betrieblichen Voraussetzungen erfüllt sind (*NrÄ 2*), die persönlichen Voraussetzungen erfüllt sind (*NrÄ 3*) und der Arbeitsausfall der Agentur für Arbeit angezeigt worden ist (*NrÄ 4*). Auf die Anzeige des Arbeitsausfalls soll, wie oben dargelegt, nach [ÄSÄ 99 AbsÄ 3 SGBÄ III](#) ein Bescheid darüber ergehen, ob ein erheblicher Arbeitsausfall vorliegt und die betrieblichen Voraussetzungen erfüllt sind. Wird ein solcher Bescheid bindend ([ÄSÄ 77 SGG](#)), muss sich die Beklagte im weiteren Verfahren grundsätzlich an die in diesem Bescheid getroffenen Regelungen halten (*BSG vom 14.9.2010* [BÄ 7Ä AL 21/09Ä RÄ](#) [SozR 4](#) [4300](#) [ÄSÄ 173 NrÄ 1 RdNrÄ 16Ä f](#)). Das Urteil des LSG enthält jedoch weder Feststellungen dazu, ob auf eine Arbeitsausfallanzeige der Klägerin ein solcher Bescheid ergangen ist, noch ergibt sich aus dem Urteil, in welchem Umfang ein Arbeitsausfall vorgelegen hat und ob die betrieblichen Voraussetzungen für einen Anspruch auf Kug erfüllt sind. Zwar verweist das LSG in allgemeiner Form am Ende des Tatbestandes auf diverse Akten, darunter auch auf die beigezogene Verwaltungsakte der Beklagten, aus der sich weiteres ergeben könnte. Doch vermag dieser unspezifische Verweis nicht ausdrückliche Feststellungen im Urteil, wie sie [ÄSÄ 163 SGG](#) fordert, zu ersetzen. Es ist nicht Aufgabe des Revisionsgerichts, das Aktenmaterial zu ordnen und sich aus den Gerichts- und Beiakten selbst den Sachverhalt und Streitstand herauszusuchen (*so bereits BSG vom 1.10.1964* [11/1Ä RA 246/61Ä](#) [SozR NrÄ 9 zu ÄSÄ 163 SGG juris RdNrÄ 12](#); vgl auch *RÄhl in Schlegel/Voelzke, jurisPK SGG, 2017, ÄSÄ 163 RdNrÄ 22*; *Berchtold in Berchtold, SGG, 6. Aufl 2021, ÄSÄ 163 RdNrÄ 7, 22*).

12

Des Weiteren reichen auch die Feststellungen zu den persönlichen Voraussetzungen eines Leistungsanspruchs auf Kug, die im Einzelnen in [ÄSÄ 98 SGBÄ III](#) geregelt sind, nicht aus um prüfen zu können, ob der Anspruch besteht. Die persönlichen Voraussetzungen sind erfüllt, wenn nach Beginn des Arbeitsausfalls die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer ua eine versicherungspflichtige Beschäftigung fortsetzt ([ÄSÄ 98 AbsÄ 1 NrÄ 1 BuchstÄ a SGBÄ III](#)). Nach dem Gesamtzusammenhang der Feststellungen des LSG dürfte zwar davon auszugehen sein, dass die Arbeitnehmerin in einer versicherungspflichtigen Beschäftigung gestanden und diese ohne den vermeintlichen Arbeitsausfall fortgesetzt hätte. Es fehlen aber die erforderlichen

---

Feststellungen dazu, auf welcher vertraglichen Grundlage die Arbeitnehmerin welche konkrete Beschäftigung in welchem zeitlichen Umfang ohne den Arbeitsausfall fortgesetzt hätte. Ob in dem hier streitbefangenen Zeitraum März und April 2020 Ausschlussgründe nach [Â§Â 98 AbsÂ 3 SGBÂ III](#) (Bezug anderer Leistungen) oder nach [Â§Â 98 AbsÂ 4 SGBÂ III](#) (ausreichende Mitwirkung an der Vermittlung) vorliegen, lässt sich ebenfalls nicht beurteilen.

13

Schließlich fehlen auch weitere zur Überprüfung der Höhe des bewilligten Kug unerlässliche Feststellungen. Maßgebend für die Höhe des Kug ist nach [Â§Â 105 SGBÂ III](#) die aus dem Bruttoentgelt zu errechnende Nettoentgeltdifferenz, welche gemäß [Â§Â 106 AbsÂ 1 SatzÂ 1 SGBÂ III](#) aus der Differenz zwischen dem pauschalierten Nettoentgelt aus dem Sollentgelt und dem pauschalierten Nettoentgelt aus dem Istentgelt errechnet wird. Das Urteil des LSG enthält bereits keinerlei Feststellungen zum Bruttoentgelt, das die Klägerin im Zeitraum des Arbeitsausfalls erzielt hätte (Sollentgelt) und tatsächlich erzielt hat (Istentgelt). Zudem fehlen Ausführungen dazu, ob bei der Arbeitnehmerin Kinder zu berücksichtigen sind, sodass nicht beurteilt werden kann, ob der einfache oder erhöhte Leistungssatz zu berücksichtigen ist (vgl. [Â§Â 105 NrÂ 1 und 2 SGBÂ III](#) iVm [Â§Â 149 NrÂ 1 und 2 SGBÂ III](#)). Soweit das LSG einen vor dem SG zwischen den Beteiligten geschlossenen Vergleich zitiert, wonach Einigkeit bestehe, dass das Kug aufgrund eines berücksichtigungsfähigen Kindes in gesetzlicher Höhe von 67% zu bewilligen sei, vermag dies fehlende tatsächliche Feststellungen nicht zu ersetzen (vgl. zu den Grenzen von Vergleichen über Anspruchselemente nur BSG vom 13.5.2009 [B 4 AS 58/08 R](#) [BSGE 103, 153](#) = [SozR 4-4200 Â§Â 12 NrÂ 13](#), [RdNrÂ 12](#); BSG vom 20.9.2012 [BÂ 8Â SO 4/11Â R](#) [BSGE 112, 54](#) = [SozR 4-3500 Â§Â 28 NrÂ 8](#), [RdNrÂ 13](#)).

14

Erst wenn das LSG im wiedereröffneten Berufungsverfahren aufgrund der nachgeholten Feststellungen zu dem Ergebnis kommen sollte, dass die Arbeitnehmerin der Klägerin die genannten Voraussetzungen für einen Anspruch auf Kug erfüllt, und auch das Bruttoarbeitsentgelt ist von [Â§Â 106 AbsÂ 1 SatzÂ 2 SGBÂ III](#) ermittelt hat, wird es auf die Frage ankommen, von welchem pauschalierten Nettoentgelt bei der Berechnung der für die Höhe des Kug nach [Â§Â 105 SGBÂ III](#) maßgeblichen Nettoentgeltdifferenz ist von [Â§Â 106 AbsÂ 1 SatzÂ 1 SGBÂ III](#) auszugehen ist.

15

Insoweit wird das LSG ggf Folgendes zu beachten haben: Wenn die in Frankreich wohnende Arbeitnehmerin im EU-Mitgliedstaat Deutschland eine Beschäftigung ausübte, aber in der Regel täglich zu ihrem Wohnort nach Frankreich zurückkehrte, was die Feststellungen des LSG nahelegen, ist sie als (echte) Grenzländerin ist von ArtÂ 1 BuchstÂ f) VO (EG) 883/2004 anzusehen. In diesem Fall ist gemäß ArtÂ 11Â VO (EG) 883/2004 iVm ArtÂ 65 AbsÂ 1Â VO (EG)

---

883/2004 die Zuständigkeit des Beschäftigungsstaats Deutschland gegeben. Grundsätzlich kann sie Kug nach den deutschen Rechtsvorschriften beanspruchen als ob sie in diesem Mitgliedstaat wohnt (Art 65 Abs 1 Satz 2 VO 883/2004). Der Regelungsgehalt dieser Norm als eine sogenannte Kollisionsnorm ist allein auf die Festlegung des zuständigen Staates beschränkt; sie bestimmt mithin nicht als Sachnorm den materiellrechtlichen Inhalt von Ansprüchen, enthält also auch keine Regelung zur Höhe der Leistung (vgl Bieback, ZESAR 2021, 10, 12).

16

Zu beachten ist zudem das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Frankreich (im Folgenden: DBA) in der hier ab 1.1.2016 anwendbaren Fassung des Zusatzabkommens vom 31.3.2015 ([BGBI II 2015, 1332 und BGBI II 2016, 227](#)). Art 13 Abs 5 des DBA bestimmt, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Wohnsitzstaat, im Falle der Arbeitnehmerin der Klägerin also in Frankreich, besteuert werden. Dies gilt seit dem 1.1.2016 auch für Sozialleistungen (vgl zum Kug klarstellend die Konsultationsvereinbarung Deutschland-Frankreich vom 13.5.2020 unter 4., Schreiben des BMF vom 25.5.2020, BStBI I 2020, 535; dazu Bruns, ISR 2020, 228, 233 f; Bieback, ZESAR 2021, 10, 11). Insoweit ist ein besonders Verfahren zur Freistellung von Grenzgeängern vorgeschrieben, nicht zuletzt um den in Art 13a DBA vorgesehenen Grenzgeängerkalenausgleich vornehmen zu können (vgl dazu Schreiben des BMF vom 30.3.2017, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuer/Internationales\\_Steuerrecht/Staatenbezogene\\_Informationen/Laender\\_A\\_Z/Frankreich/2017-03-30-durchfuehrung-des-grenzgaengerfiskalausgleichs-Artikel-13-a-DBA-Frankreich.pdf?\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuer/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Frankreich/2017-03-30-durchfuehrung-des-grenzgaengerfiskalausgleichs-Artikel-13-a-DBA-Frankreich.pdf?_blob=publicationFile&v=3)). Die Arbeitnehmerin wäre in Deutschland unter den weiteren Voraussetzungen des DBA und nach Durchführung des vorgesehenen Verfahrens zur Freistellung von Grenzgeängern mit Auswirkungen auf die Höhe des Kug nicht steuerpflichtig.

17

Denn für die Berechnung der pauschalierten Nettoentgelte gilt [§ 153 SGB III](#) über die Berechnung des Leistungsentgelts beim Alg mit Ausnahme der Regelungen über den Zeitpunkt der Zuordnung der Lohnsteuerklassen und den Steuerklassenwechsel entsprechend ([§ 106 Abs 1 Satz 6 SGB III](#)). Nach [§ 153 Abs 1 Satz 1 SGB III](#) ist Leistungsentgelt das um pauschalierte Abzüge verminderte Bemessungsentgelt. Nach [§ 153 Abs 1 Satz 2 SGB III](#) sind solche Abzüge eine Sozialversicherungspauschale in Höhe von 20 % des Bemessungsentgelts (Nr 1), die Lohnsteuer, die sich nach dem vom Bundesministerium der Finanzen aufgrund des [§ 51 Abs 4 Nr 1a EStG](#) bekannt gegebenen Programmablaufplans bei Berücksichtigung der Vorsorgepauschale nach [§ 39b Abs 2 Satz 5 Nr 3 Buchst a bis c EStG](#) zu Beginn des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist, ergibt (Nr 2) und der Solidaritätszuschlag (Nr 3). Die Feststellung der Lohnsteuer richtet sich beim Alg nach der Lohnsteuerklasse, die zu Beginn des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist, als

---

Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet war ([Â§Â 153 AbsÂ 3 SGBÂ III](#)), beim Kug allerdings nach der aktuellen Lohnsteuerklasse, weil die Regelung zum Zeitpunkt der Zuordnung von der vorgegebenen entsprechenden Anwendung ausgenommen ist. Zudem hat der Arbeitgeber im Rahmen seiner Berechnungsâ und Auszahlungspflichten, was ihm [Â§Â 320 AbsÂ 1 SatzÂ 3 SGBÂ III](#) ausdrÃ¼cklich vorschreibt, von den Lohnsteuerabzugsmerkmalen im maÃ¼geblichen Antragszeitraum auszugehen.

18

Besteht hingegen nach DurchfÃ¼hrung einer Freistellung als GrenzgÃ¤nger nach dem DBA keine Steuerpflicht in Deutschland, liegt schon keine Lohnsteuerklasse als Lohnsteuerabzugsmerkmal vor. Ein Lohnsteuerabzugsmerkmal ist in diesem Fall nach [Â§Â 39 AbsÂ 4 NrÂ 5 EStG](#) vielmehr die â antragsabhÃ¤ngigeâ Mitteilung, dass der von einem Arbeitgeber gezahlte Arbeitslohn nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Lohnsteuer freizustellen ist (*dazu Weil in KÃ¼ttner, Personalbuch, 28.Â Aufl 2021, Stichwort: GrenzgÃ¤nger RdNr 9*). Wegen des Vorrangs des DBA (*vgl Â§Â 2 AO*) kann folglich auch keine Zuordnung einer Steuerklasse vorgenommen werden. Der Wortlaut des [Â§Â 153 AbsÂ 1 SatzÂ 2 NrÂ 2 SGBÂ III](#) iVm den Vorschriften des EStG bieten hierfÃ¼r keinen Anhalt. Eine Regelung, die â wie etwa [Â§Â 167 AbsÂ 2 NrÂ 2 SGBÂ III](#) zum Insolvenzgeldâ auch FÃ¤lle einer nicht bestehenden Steuerpflicht im Inland ausdrÃ¼cklich aufgreift, besteht fÃ¼r das Kug nicht. Der sich ergebende Abzugsbetrag liegt mangels zuzuordnender Steuerklasse danach bei 0Â Euro. Eine GesetzeslÃ¼cke, von der insoweit die Beklagte nach ihren Fachlichen Weisungen zum Kug (*RdNrÂ 106.18*) ausgeht, und die sie Ã¼ber die unmittelbar gerade nicht anwendbaren Bestimmungen zur beschrÃ¤nkten Steuerpflicht schlieÃ¼en mÃ¼chte, vermag der Senat nicht zu erkennen. Ziel der Sozialleistung Kug ist ua, eine Lohnersatzleistung zur VerfÃ¼gung zu stellen, die den Verdienstausschlag zwar pauschaliert, aber dennoch individuell, also in Anlehnung an den tatsÃ¤chlichen Nettoverdienstausschlag, ausgleicht (*vgl nur Bieback in Gagel, SGBÂ II/SGBÂ III, Â§Â 95 SGBÂ III RdNrÂ 6Â ff, Stand Mai 2020*). Dementsprechend ist es system- und sachgerecht, bei grundsÃ¤tzlich nicht bestehender Steuerpflicht auch keine Lohnsteuerklasse zu berÃ¼cksichtigen.

19

Entgegen der Auffassung des LSG steht dem nicht entgegen, dass individuelle Steuervorteile nach [Â§Â 153 AbsÂ 1 SatzÂ 3 NrÂ 1 SGBÂ III](#) nicht leistungserhÃ¤hend zu berÃ¼cksichtigen sind (*vgl dazu BSG vom 23.10.2018 â BÂ 11Â AL 21/17Â RÂ RdNrÂ 25*). [Â§Â 153 AbsÂ 1 SatzÂ 3 NrÂ 1 SGBÂ III](#) benennt als nicht zu berÃ¼cksichtigende Faktoren ausdrÃ¼cklich FreibetrÃ¤ge und Pauschalen, die nicht jedem Arbeitnehmer zustehen. Die Regelung geht also von einer grundsÃ¤tzlich bestehenden Steuerpflicht in Deutschland aus und umfasst nicht den Fall, dass Arbeitnehmer aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der Steuerpflicht unterworfen sind. Auch soweit das BSG fÃ¼r einen freiwillig in der Arbeitslosenversicherung weiterversicherten SelbstÃ¤ndigen, der im Bemessungszeitraum nicht einem Lohnsteuerabzugsverfahren unterworfen war,

---

entschieden hat, dass ggf auf die Steuerklasse abgestellt werden müsste, die fiktiv maßgebend gewesen wäre (vgl BSG vom 11.3.2014 – BÄ 11Ä AL 10/13Ä RÄ – SozR 4Ä 4300 – §Ä 133 NrÄ 6 RdNrÄ 30), führt dies zu keinem anderen Ergebnis. Denn abgesehen davon, dass der besondere Sachverhalt eines im Bemessungszeitraum Selbständigen zu beurteilen war, hat auch in diesem Fall unbeschränkte Steuerpflicht (als Selbständiger) im Grundsatz vorgelegen.

20

Der weitere Zweck der Berechnungsbestimmungen, durch Pauschalierungen den Anforderungen auch der Massenverwaltung zu entsprechen und eine möglichst schnelle Leistungsfeststellung zu gewährleisten (vgl nur Estelmann in Eicher/Schlegel, SGBÄ III nF, §Ä 106 RdNrÄ 2, Stand Februar 2017; Petzold in Hauck/Noftz, SGBÄ III, KÄ §Ä 106 RdNrÄ 2, Stand V/21), steht dem Ergebnis ebenfalls nicht entgegen. Eine Berechnung der Leistung mit einem Abzug von 0Ä Euro führt zu berücksichtigende Lohnsteuer in der umgrenzten Fallgruppe der nicht steuerpflichtigen Grenzgänger (zum 30.6.2020 waren rund 43600 Personen mit Wohnort in Frankreich sozialversicherungspflichtig in Deutschland beschäftigt, vgl BT-Drucks 19/30710 SÄ 2) erleichtert im Ergebnis die Rechtsanwendung. Nach §Ä 320 AbsÄ 1 SatzÄ 3 SGBÄ III hat der zunächst zur Berechnung verpflichtete Arbeitgeber ohnehin von den Lohnsteuerabzugsmerkmalen im maßgeblichen Antragszeitraum auszugehen. Eine Freistellung von der Lohnsteuer steht fest, wenn das vorgesehene Verfahren durchlaufen wurde, und es bedarf in der Folge keines Rückgriffs mehr auf Tabellen oder Programmablaufpläne, weil allein der prozentual feststehende Abzug der Sozialversicherungspauschale vorzunehmen ist.

21

Schließlich überzeugt auch die Auffassung nicht, dass EU-Recht eine Gleichbehandlung von Grenzgängern mit in Deutschland wohnenden und arbeitenden Arbeitnehmern erfordere (vgl Fachlichen Weisungen der BA zum Kug RdNrÄ 106.18 – noch unter Hinweis auf Regelungen der VO (EWG) 1612/68 und 1408/71, die zwischenzeitlich durch EU-VO abgelöst wurden). Nach Auffassung des EuGH verbietet der sowohl in ArtÄ 45Ä AEUV als auch in ArtÄ 7 der VO (EG) 492/2011 niedergelegte Gleichbehandlungsgrundsatz nicht nur unmittelbare Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle mittelbaren Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen. Eine Vorschrift des nationalen Rechts ist, wenn sie sich ihrem Wesen nach stärker auf Wanderarbeitnehmer als auf inländische Arbeitnehmer auswirken kann und folglich die Gefahr besteht, dass sie Wanderarbeitnehmer besonders benachteiligt, als mittelbar diskriminierend anzusehen (vgl nur EuGH vom 2.3.2017 – CÄ 496/15Ä – RdNrÄ 35Ä f mwN; EuGH vom 2.4.2020 – C-830/18Ä – RdNrÄ 30Ä ff, zur Übernahme von Kosten der Schülerbeförderung). Außerdem verlangt das Diskriminierungsverbot nicht nur, dass gleiche Sachverhalte nicht ungleich behandelt werden, sondern auch, dass ungleiche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden (vgl EuGH vom 16.9.2004 – CÄ 400/02Ä – RdNrÄ 22; EuGH vom 28.6.2012Ä – CÄ 172/11 RdNrÄ 40).

Bei in Frankreich wohnenden Grenzgeängern, die Kug  $\hat{\square}\hat{\square}$  ebenso wie ihr Arbeitsentgelt  $\hat{\square}\hat{\square}$  nicht in Deutschland, sondern in Frankreich versteuern m $\hat{\square}$ assen, handelt es sich gerade nicht um eine mit in Deutschland wohnenden und besch $\hat{\square}$ ftigten Arbeitnehmern, die ihr Arbeitsentgelt in Deutschland und wegen Arbeitsausfall bezogenes Kug  $\hat{\square}$ berhaupt nicht versteuern m $\hat{\square}$ assen, vergleichbare Gruppe. Vielmehr liegt ein ersichtlich ungleicher Sachverhalt vor. Deshalb w $\hat{\square}$ rde die Gleichbehandlung von Grenzgeängern mit in Deutschland wohnenden und arbeitenden Besch $\hat{\square}$ ftigten, wie sie die Beklagte vornehmen will, wegen der Sonderbelastung der Grenzgeänger, unabh $\hat{\square}$ ngig davon, ob es sich nun formal um eine Doppelbesteuerung handelt oder nicht, m $\hat{\square}$ glicherweise eine mittelbare Diskriminierung und Beschr $\hat{\square}$ nkung des Rechts auf Freiz $\hat{\square}$ gigkeit darstellen: Grenzgeänger, die in Deutschland nicht der Lohnsteuerpflicht unterworfen sind, werden zu ihrem Nachteil wie in Deutschland Lohnsteuerpflichtige behandelt, denn sie werden faktisch mit dem gleichen Entgelt zweimal einem Einkommen $\hat{\square}\hat{\square}$ /Lohnsteuerrecht  $\hat{\square}\hat{\square}$  n $\hat{\square}$ mlich in Frankreich und Deutschland  $\hat{\square}\hat{\square}$  unterworfen (vgl. *EuGH vom 16.9.2004  $\hat{\square}\hat{\square}$  [C \$\hat{\square}\hat{\square}\$ 400/02](#)  $\hat{\square}$   $\hat{\square}\hat{\square}$  RdNr $\hat{\square}$  24 $\hat{\square}$  ff, zur Berechnung einer  $\hat{\square}$ berbr $\hat{\square}$ ckungsbeihilfe nach den  $\hat{\square}\hat{\square}$ um die gesetzlichen Lohnabz $\hat{\square}$ ge verminderten Bruttoentgelts $\hat{\square}\hat{\square}$ ; *EuGH vom 28.6.2012  $\hat{\square}\hat{\square}$  [C \$\hat{\square}\hat{\square}\$ 172/11](#)  $\hat{\square}$   $\hat{\square}\hat{\square}$  RdNr $\hat{\square}$  42 $\hat{\square}$  ff, zur Berechnung des Aufstockungsbetrags zu Altersteilzeitgeld; so auch *Bieback, ZESAR 2021, 10, 13 $\hat{\square}$  f; kritisch aus steuerrechtlicher Sicht Bruns, ISR 2020, 228, 237 $\hat{\square}$  f, die zwar auch eine  $\hat{\square}\hat{\square}$ potentielle Beschwer $\hat{\square}\hat{\square}$  konstatiert, es aber als Aufgabe des Ans $\hat{\square}$ ssigkeitsstaates ansieht, die Betroffenen hiervon zu befreien; in diesem Sinne auch die Antwort der Bundesregierung vom 15.6.2021, BT $\hat{\square}\hat{\square}$ Drucks 19/30710, S $\hat{\square}$  3, auf eine kleine Anfrage zur Behandlung franz $\hat{\square}$ sischer Grenzgeänger).***

Nichts anderes folgt aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Eschenbrenner (*EuGH vom 2.3.2017  $\hat{\square}\hat{\square}$  [C \$\hat{\square}\hat{\square}\$ 496/15](#)*), der ein abweichender Sachverhalt zugrunde gelegen hat. Der EuGH hatte in diesem Fall den pauschalierten Abzug von Lohnsteuer im Rahmen der Berechnung des Insolvenzgeldes eines in Frankreich wohnenden und in Deutschland arbeitenden Grenzgeängers  $\hat{\square}\hat{\square}$  in Abgrenzung zu den oben genannten Entscheidungen in den Rechtssachen Merida und Erny $\hat{\square}$   $\hat{\square}\hat{\square}$  nicht als Verletzung des Rechts auf Freiz $\hat{\square}$ gigkeit nach Art $\hat{\square}$  45 $\hat{\square}$  AEUV iVm Art $\hat{\square}$  7 Abs $\hat{\square}$  2 $\hat{\square}$  VO (EU) 492/2011 angesehen. Bis zum 1.1.2016 unterlagen aber nach dem DBA Sozialleistungen nicht der Besteuerung in Frankreich. Vor diesem Hintergrund hat der EuGH den Sachverhalt allein als national-steuerrechtliches Problem behandelt (vgl. *Bieback, ZESAR 2021, 10, 13 $\hat{\square}$  f*).

Soweit der pauschalierte Abzug f $\hat{\square}$ r Lohnsteuer mit 0 $\hat{\square}$  Euro zu erfolgen hat, ergibt sich auch kein pauschalierter Abzug nach  [\$\hat{\square}\$  \$\hat{\square}\$  153 Abs \$\hat{\square}\$  1 Satz \$\hat{\square}\$  2 Nr \$\hat{\square}\$  3 SGB \$\hat{\square}\$  III](#) f $\hat{\square}$ r einen Solidarit $\hat{\square}$ tszuschlag, denn auch dieser w $\hat{\square}$ re dann mit 0 $\hat{\square}$  Euro

---

anzusetzen.

25

Die Kostenentscheidung bleibt auch wegen der Kosten des Revisionsverfahrens dem LSG vorbehalten.

Â

Erstellt am: 16.12.2021

Zuletzt verändert am: 21.12.2024