

---

**Datum:** 25.10.2016  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 887/16  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2016:1025.3K887.16.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

---

**Tatbestand**

- Die Beteiligten streiten darum, ob der Beklagte zu Recht einen weiteren Lohnsteuerklassenwechsel der Klägerin im Jahr 2015 abgelehnt hat. 1
- Die Klägerin ist seit 2011 verheiratet. Am 28.01.2015 beantragten sie und ihr Ehemann beim Beklagten einen Wechsel der Steuerklassenkombination von IV / IV auf III / V, wobei der Arbeitslohn der Klägerin künftig der Steuerklasse V unterliegen sollte. Dem Antrag wurde seitens des Beklagten mit Wirkung zum 01.02.2015 entsprochen. Am 21.04.2015 beantragten die Ehegatten erneut einen Wechsel der Steuerklassen, wobei nunmehr die Steuerklasse III der Klägerin und ihrem Ehemann die Steuerklasse V zugeordnet werden sollte. Als Begründung gaben sie „Gehaltsaufstockung vor Elternzeit“ an. Das Kind der Klägerin wurde am 19.10.2015 geboren. 2
- Mit Bescheid über die Berücksichtigung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) vom 21.04.2015 lehnte der Beklagte den Antrag der Klägerin und ihres Ehemannes ab. Dem Antrag auf Steuerklassenwechsel könne nicht entsprochen werden, weil im laufenden Kalenderjahr bereits ein Steuerklassenwechsel durchgeführt worden sei. 3
- Am 30.04.2015 legten die Klägerin und ihr Ehemann hiergegen Einspruch ein. 4
- Zur Begründung führten sie aus, grundsätzlich könne ein Steuerklassenwechsel nur einmal im Jahr erfolgen, es sei denn, es liege ein berechtigtes Interesse vor. Nach ihrem, der Klägerin und ihres Ehemannes, Verständnis diene die gesetzliche Beschränkung, die Steuerklasse grundsätzlich nur einmal im Jahr wechseln zu können, der Entlastung der 5
- 6

Finanzbehörden. Dies sei zweckdienlich, da durch den Ausgleich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung weder dem Steuerzahler noch dem Staat ein steuerlicher Nachteil entstehe. Es gebe jedoch Ausnahmetatbestände, die einen weiteren Steuerklassenwechsel rechtfertigten. Diese griffen dann, wenn dem Bürger ein Nachteil drohe, der nicht durch die Einkommensteuererklärung ausgeglichen werden könne. Da ihr, der Klägerin und ihres Ehemannes, Nachteil nicht steuerrechtlicher Natur sei, könne es nicht zweckdienlich sein, dass § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG Anwendung finde.

Den erstmaligen Steuerklassenwechsel hätten sie aufgrund ihrer Einkommensverhältnisse beantragt. Jedoch sei sie, die Klägerin, im Verlauf des Jahres unerwartet schwanger geworden und habe beabsichtigt, nach der Entbindung, welche für den 22.10.2015 berechnet worden sei, Elternzeit zu nehmen und Elterngeld zu beantragen, das nach dem Nettoeinkommen berechnet werde. Somit hätten sie, die Klägerin und ihr Ehemann, ein berechtigtes Interesse an dem Steuerklassenwechsel, da sich rechnerisch ein Höhenunterschied beim Elterngeld von ca. 300 € monatlich ergebe, wenn der Steuerklassenwechsel nicht ermöglicht werde. Der Nachteil belaufe sich insgesamt auf rund 3.000 €. So würde ggf. eine Bedürftigkeit ihrer Familie geschaffen, die nur mit Sozialleistungen zu decken sein würde. Es bestehe daher eine Situation, die mit den allgemein anerkannten Ausnahmen, die zu einem weiteren Lohnsteuerklassenwechsel berechtigten, zu vergleichen sei.

Nach Angaben eines Lohnsteuerexperten bei der OFD gegenüber dem Bonner Generalanzeiger könnten lt. Artikel vom 07.11.2013 auch Paare, die ein Kind erwarteten und Elterngeld beantragen wollten, außer der Reihe wechseln. Das Bundessozialgericht habe dieses Vorgehen 2009 abgesegnet (B 10 EG 3/08 R). Sie, die Klägerin, verstehe die Information der OFD so, dass in ihrer Situation ein weiterer Wechsel statthaft sei. In den Gründen des Urteils des Bundessozialgerichts heiße es, „dass die gesetzgebenden Organe selbst die Problematik eines Steuerklassenwechsels, der vor der – absehbaren – Geburt und damit vor der Entstehung des Anspruchs auf Elterngeld erfolgt, bereits im Gesetzgebungsverfahren des BEEG erkannt haben, eine dessen Berücksichtigung begrenzende Regelung indes unterlassen haben. ... Dass ein derartiger Steuerklassenwechsel als Rechtsmissbrauch angesehen würde, ist in den zugänglichen Gesetzesmaterialien jedenfalls nicht zum Ausdruck gekommen.“ Auch sei keine Beschränkung dahingehend vorgenommen worden, dass ein Wechsel nur zulässig sei, wenn es sich um den steuerrechtlich bedingungslosen ersten Steuerklassenwechsel nach § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG handle. Da eine solche Beschränkung vom Gesetzgeber nicht vorgenommen worden sei, könne es nicht in dessen Sinne sein, dass die Finanzbehörden den Wechsel ablehnten, wenn es sich um einen weiteren Steuerklassenwechsel handle, da somit eine zufällige Benachteiligung von Eltern entstehe, die aufgrund persönlicher finanzieller Umstände ohne Kenntnis der Schwangerschaft bereits einen Wechsel der Steuerklasse vorgenommen hätten. Bei einer Nichtgestattung des Wechsels könnte ein Verstoß gegen Art. 3 GG vorliegen, da der sozialethische Wechsel der Steuerklassen im Hinblick auf den Elterngeldbezug vom zufälligen Zeitpunkt der Schwangerschaft sowie davon abhinge, ob die Lebenssituation im Kalenderjahr bereits einen Steuerklassenwechsel erfordert habe. Zudem würde dies dem grundgesetzlichen Schutz der Familie gem. Art. 6 GG entgegenstehen.

Bezüglich des Mutterschutzes sei zu sagen, dass am 13.03.2015 aus gesundheitlichen Gründen ein Beschäftigungsverbot gem. § 3 Abs. 1 MuSchG ausgesprochen worden sei und somit die Voraussetzung des Beschäftigungsverbots bereits eingetreten sei.

7

8

9

10

Sie, die Klägerin, wünsche keine tatsächliche Umrechnung des Arbeitslohns nach Steuerklasse III, sondern einen Bescheid für die Bundeselterngeldstelle, aus dem hervorgehe, dass sie im April 2015 einen Antrag auf Steuerklassenwechsel im Hinblick auf das zu beantragende Elterngeld nach der Geburt gestellt habe und das Elterngeld nach Steuerklasse III, der dann maßgeblich dominanten Steuerklasse, zu bemessen sei.

Mit Einspruchsentscheidung vom 11.03.2016 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. 11

Zur Begründung führte er aus, der angefochtene Bescheid über die Ablehnung des Antrags auf Steuerklassenwechsel sei rechtmäßig, weil die geltenden Vorschriften des EStG und der Lohnsteuerrichtlinien 2015 im vorliegenden Fall einen weiteren Steuerklassenwechsel bei Ehegatten nicht zuließen. 12

Gem. § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG könnten Ehegatten einmal pro Kalenderjahr einen Steuerklassenwechsel beantragen. Ein weiterer Wechsel sei nach R 39.2 Abs. 2 Satz 3 LStR möglich, wenn ein Ehegatte keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn mehr beziehe wie z.B. im Fall der Arbeitslosigkeit oder der Aufgabe der Erwerbstätigkeit aufgrund der Geburt eines Kindes unter Bezug von Elterngeld nach dem BEEG, ein Ehegatte verstorben sei, sich auf Dauer getrennt habe, nach einer Arbeitslosigkeit ein Arbeitsverhältnis oder nach Ende der Elternzeit das Arbeitsverhältnis wieder aufgenommen werde. Die Aufzählung in R 39.2 Abs. 2 Satz 3 LStR sei abschließend. Der Gesetzgeber habe zuletzt die Möglichkeit geschaffen, die Lohnsteuerklasse bei Aufnahme des Arbeitsverhältnisses nach dem Ende der Elternzeit zu wechseln. Einen Wechsel zur Gehaltsaufstockung vor der Elternzeit als weiteren Ausnahmetatbestand zu § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG sehe die Vorschrift nicht vor. Die Entscheidung darüber, ob ein berechtigtes Interesse i.S.d. Klägerin und ihres Ehemannes dahingehend vorliege, das Gesetz entsprechend zu ändern, obliege nicht dem Finanzamt. Insbesondere führe das im Fall der Klägerin ab März 2015 ausgesprochene Beschäftigungsverbot nicht bereits zu einem Wegfall des Arbeitslohns i.S.d. Vorschrift. 13

Das von der Klägerin angesprochene Urteil des Bundessozialgerichts vom 25.06.2009, B 10 EG 3/08 R, sei nicht einschlägig. Zwar urteilte das BSG, dass es nicht der rechtsethischen Funktion des Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes widerspreche, die Steuerklasse vor der absehbaren Geburt und somit vor der Entstehung des Anspruchs auf Elterngeld zu wechseln, um ein höheres Elterngeld zu erlangen. Im Urteilsfall sei der Steuerklassenwechsel allerdings bereits in dem dem Streitjahr vorangegangenen Jahr erfolgt, so dass sich die Frage, ob eine Rechtsgrundlage für den Wechsel der Lohnsteuerklasse an sich vorgelegen habe, nicht gestellt habe. Die Klägerin und ihr Ehemann hätten das Recht, die Steuerklasse einmal im Jahr zu wechseln mit Antragstellung vom 28.01.2015 verwirkt. 14

Nach § 2 Abs. 1 BEEG werde Elterngeld i.H.v. 67 % des Einkommens aus Erwerbstätigkeit vor der Geburt des Kindes gewährt. Für die Ermittlung des Einkommens aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit seien die zwölf Kalendermonate vor dem Monat der Geburt des Kindes maßgeblich (§ 2b Abs. 1 Satz 1 BEEG). Grundlage der Ermittlung der nach den §§ 2e und 2f BEEG erforderlichen Abzugsmerkmale für Steuern und Sozialabgaben seien die Angaben in der Lohn- und Gehaltsbescheinigung, die für den letzten Monat im Bemessungszeitraum mit Einnahmen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit erstellt worden sei. Grundsätzlich sei demnach auf die Abzugsmerkmale in der letzten Lohn- und Gehaltsabrechnung des Bemessungszeitraums abzustellen (§ 2c Abs. 3 Satz 1 BEEG). Die Elterngeldstelle habe daher zur Berechnung des Elterngeldes der Klägerin die für sie geltende Steuerklasse V zugrunde gelegt. Dem Begehren der Klägerin, der Elterngeldstelle einen Bescheid zu erteilen, aus dem hervorgehe, dass dem im April von ihr und ihrem 15

Ehemann gestellten Antrag auf Steuerklassenwechsel im Hinblick auf das zu beantragende Elterngeld nach der Geburt grundsätzlich entsprochen werden könne und das Elterngeld daher nach Steuerklasse III, der somit dann zuletzt gültigen Steuerklasse zu bemessen sei, könne ebenfalls nicht entsprochen werden. Er, der Beklagte, sei an die geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und der Lohnsteuerrichtlinien gebunden.

Die Klägerin hat am 01.04.2016 Klage erhoben. 16

Zur Begründung führt sie ergänzend aus, sie begehre die Feststellung, dass dem Antrag auf Steuerklassenwechsel vom 21.04.2015 im Hinblick auf den Elterngeldbezug stattzugeben wäre und das Elterngeld nach Steuerklasse III zu bemessen sei. 17

Sie, die Klägerin, habe ein Rechtsschutzbedürfnis, zumal nicht die tatsächliche Änderung der Steuerklasse, sondern lediglich eine Feststellung begehrt werde. Die Bemessungsgrundlage für das Elterngeld sei das BEEG. Gem. § 2e BEEG sei für den Abzug der Einkommensteuer die Steuerklasse im Bemessungszeitraum maßgeblich. Die Elterngeldkasse sei nicht befugt, eine andere als die auf den Gehaltsabrechnungen ausgewiesene Steuerklasse für die Abrechnung zugrunde zu legen. Somit könne die Elterngeldkasse dem Begehren nicht von sich aus nachkommen. Sollte jedoch festgestellt werden, dass der Beklagte ihrem, der Klägerin, Begehren vom 21.04.2015 hätte entsprechen und den beantragten Steuerklassenwechsel vornehmen müssen, könne die Elterngeldkasse das Elterngeld auf dieser Grundlage neu berechnen. Somit habe sie ein berechtigtes Interesse, mittels dieses Verfahrens Rechtsschutz zu erlangen. An diesem Verfahren bestehe ein berechtigtes Interesse, nämlich die Feststellung, dass der Elterngeldberechnung eine günstigere Steuerklasse zugrunde zu legen sei. Dieser Erfolg lasse sich nicht auf eine einfachere, schnellere oder billigere Art und Weise erreichen, zumal die Elterngeldkasse gesetzlich an die vom Finanzamt ausgewiesene Steuerklasse für die Berechnung gebunden sei. Die Klageerhebung sei nicht rechtsmissbräuchlich. 18

Sie beantragt, 19

festzustellen, dass die Ablehnung vom 21.04.2015, ihr ab Mai 2015 die Steuerklasse III zuzuweisen, und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 11.03.2016 rechtswidrig gewesen sind und sie in ihren Rechten verletzt haben. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, die Frage, nach welcher Bemessungsgrundlage das Elterngeld zu bemessen sei, sei auf Ebene der Elterngeldkasse zu entscheiden. Er, der Beklagte, könne nur darüber entscheiden, ob ein Steuerklassenwechsel möglich sei. 23

Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits sei der Lohnsteuerabzug für den Veranlagungszeitraum 2015. Zum Rechtsschutzbedürfnis bezüglich der Änderung von Steuerklassen nach Ablauf des Kalenderjahres habe der BFH z.B. in seinem Aussetzungsbeschluss vom 06.12.2013, III R 2/12, Stellung genommen. Danach sei in einem Verfahren wegen Lohnsteuerabzugs spätestens drei Monate nach Ende des Kalenderjahres das Rechtsschutzbedürfnis des Klägers entfallen, weil der Lohnsteuerabzug dann nicht mehr geändert werden könne. 24

Der Lohnsteuerabzug könne für den Veranlagungszeitraum 2015 seit dem 01.04.2016 nicht mehr geändert werden. Somit sei das Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin entfallen. Die Klägerin sei jedoch nicht rechtlos gestellt gewesen, da sie den im Lohnsteuerverfahren zulässigen Wechsel bereits am 28.01.2015 in Unkenntnis ihrer Schwangerschaft beantragt habe. Eine Rechtsgrundlage für den erneuten Steuerklassenwechsel gebe es nicht. Dem Begehren der Klägerin habe daher auch bis zum 31.03.2016 nicht entsprochen werden können.

Der Rechtsstreit bezwecke nach den Ausführungen der Klägerin zwar nicht die tatsächliche Änderung des Lohnsteuerabzugs 2015. Da jedoch mangels Rechtsgrundlage dem Antrag auf Steuerklassenwechsel nicht habe stattgegeben werden können, könne der Beklagte auch die von der Klägerin begehrte Feststellung nicht vornehmen. 26

## **Entscheidungsgründe** 27

Die Klage hat keinen Erfolg. 28

I. Die Klage ist als Fortsetzungsfeststellungsklage nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO in analoger Anwendung zulässig. 29

1. Das Begehren der Klägerin, ihr ab Mai 2015 die Steuerklasse III zuzuweisen, hatte sich bereits vor Klageerhebung am 01.04.2016 erledigt, da ein Steuerklassenwechsel wegen Zeitablaufs keine Wirkung mehr hätte entfalten können. Denn nach § 42b Abs. 3 Satz 1 EStG darf der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich spätestens bei der Lohnabrechnung für den letzten Lohnzahlungszeitraum, der im Monat März des dem Ausgleichsjahr folgenden Kalenderjahres endet, durchführen. Insoweit konnte die Klägerin nur noch den Antrag auf Feststellung stellen, dass die Ablehnung vom 21.04.2015, ihr ab Mai 2015 die Steuerklasse III zuzuweisen, und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 11.03.2016 rechtswidrig gewesen sind (vgl. FG Düsseldorf 07.04.2003 – 7 K 3301/02 F, EFG 2003, 1104; BFH 7.6.1989 – X R 12/84, BStBl. II 1989, 976). 30

2. Eine Fortsetzungsfeststellungsklage kann auch dann erhoben werden, wenn sich – wie hier – der streitige Verwaltungsakt bereits vor Klageerhebung erledigt hat (vgl. BFH 10.07.2002 – X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567; *Schmidt-Troje*, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 100 FGO, Rn. 44, Stand Februar 2013). Die Feststellung der Rechtswidrigkeit ist Voraussetzung dafür, dass die Klägerin effektiven Rechtsschutz erhält. Denn die Frage, ob die Ablehnung des Steuerklassenwechsels der Klägerin ab Mai 2015 rechtswidrig gewesen ist, kann nicht in einem anderen Verfahren - insbesondere nicht in dem Verfahren vor der Elterngeldstelle über die Gewährung des Elterngeldes - eigenständig beurteilt und entschieden werden (vgl. BFH 26.09.2007 – I R 43/06, BStBl. II 2008, 134; *Schmidt-Troje*, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 100 FGO, Rn. 44, Stand Februar 2013). 31

3. Die Klägerin hat das erforderliche Fortsetzungsfeststellungsinteresse. Hierunter fällt jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende schutzwürdige Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Art (vgl. BFH 30.10.2007 – VIII B 198/06, BFH/NV 2008, 238; *Schmidt-Troje*, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 100 FGO, Rn. 45, Stand Februar 2013 m.w.N.). Die begehrte Feststellung muss zu einer Positionsverbesserung der Klägerin führen können (vgl. BFH 10.02.2010 – XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450; BFH 12.03.2009 – X B 265/07, BFH/NV 2009, 1083; *Schmidt-Troje*, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 100 FGO, Rn. 45, Stand Februar 2013). Das Feststellungsinteresse muss - sofern es nicht offensichtlich ist - vom Kläger substantiiert dargelegt werden (BFH 10.02.2010 – XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450 m.w.N.). 32

Danach besteht ein berechtigtes Interesse der Klägerin an der begehrten Feststellung. Würde der Senat zu dem Ergebnis kommen, dass die Ablehnung des Beklagten vom 21.04.2015, der Klägerin ab Mai 2015 die Steuerklasse III zuzuweisen, und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 11.03.2016 rechtswidrig gewesen sind und die Klägerin in ihren Rechten verletzt haben, würde die Elterngeldstelle ihrer Entscheidung über die Gewährung von Elterngeld nach Maßgabe des § 2c Abs. 3 BEEG diese Feststellung und nicht mehr die bisherigen, die Steuerklasse V ausweisenden Lohn- und Gehaltsbescheinigungen der Klägerin zugrunde legen. Das betreffend die Höhe des der Klägerin zu gewährenden Elterngeldes bei der zuständigen Elterngeldstelle anhängige Verfahren wurde im Hinblick auf die Entscheidung im vorliegenden Klageverfahren offen gehalten.

II. Die Klage ist jedoch unbegründet. 34

Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, der Klägerin ab Mai 2015 die beantragte Steuerklasse III zuzuweisen. Die Klägerin hatte weder auf Grundlage des Gesetzes noch nach den einschlägigen Lohnsteuerrichtlinien einen Anspruch auf einen erneuten Steuerklassenwechsel. 35

1. Der am 21.04.2015 beantragte Wechsel der Klägerin von Steuerklasse V zu Steuerklasse III findet im Gesetz keine Grundlage. Denn nach § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG können Ehegatten, die beide in einem Dienstverhältnis stehen, nur einmalig im Laufe des Kalenderjahres beim Finanzamt die Änderung der Steuerklassen beantragen. Die Klägerin und ihr Ehemann hatten bereits am 28.01.2015 eine Änderung der Steuerklassen von der Kombination IV / IV in III / V beantragt, dem der Beklagte zum 01.02.2015 entsprochen hatte. Der weitere Antrag auf Steuerklassenwechsel in die Kombination V / III vom 21.04.2015 war damit nach § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG von Gesetzes wegen ausgeschlossen. 36

2. Soweit die Finanzverwaltung bestimmte Ausnahmen von dieser nach ihrem Wortlaut zwingend vorgesehenen gesetzlichen Regelung gestattet, ist keine dieser Ausnahmen im Fall der Klägerin einschlägig. Nach R 39.2 Abs. 2 Satz 3 LStR 2015 ist neben dem in § 39 Abs. 6 Satz 4 EStG geregelten Fall ein weiterer Antrag nur möglich, wenn ein Ehegatte keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn mehr bezieht oder verstorben ist, wenn sich die Ehegatten auf Dauer getrennt haben oder wenn ein Dienstverhältnis wieder aufgenommen wird, z.B. nach einer Arbeitslosigkeit oder einer Elternzeit. Ein weiterer Steuerklassenwechsel zur Aufstockung des Elterngeldes ist nicht vorgesehen. Auf die Bereitschaft des Beklagten, die Steuerklasse der Klägerin ab dem Monat Oktober 2015, also ab dem Geburtsmonat ihres Kindes, in die Steuerklasse III zu ändern, ist die Klägerin nicht eingegangen. 37

3. Ein weiterer nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht vorgesehener Steuerklassenwechsel lässt sich auch nicht im Wege der teleologischen Reduktion des § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG erreichen. 38

a) Eine teleologische Reduktion setzt voraus, dass der Gesetzgeber über den Gesetzeswortlaut planwidrig Sachverhalte erfasst hat, die er nach der Entstehungsgeschichte, Systematik und dem Sinn und Zweck der Norm nicht erfassen wollte (FG Düsseldorf 21.01.2016 – 11 K 4274/13 E, EFG 2016, 630). Eine Vorschrift ist damit ihrem Zweck entsprechend einzuschränken, wenn sich der Wortlaut - gemessen am Gesetzeszweck - als planwidrig zu weit erweist. Eine teleologische Reduktion scheidet dagegen aus, wenn der weite Wortlaut Folge einer bewussten rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers ist (vgl. FG München 15.06.2016 – 9 K 190/16, EFG 2016, 1503; BFH 29.05.2008 - III R 3/05, BStBl. II 2008, 884 m.w.N.). 39

b) Dafür, dass der Gesetzgeber Steuerpflichtigen in der Situation der Klägerin und ihres Ehemannes entgegen § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG einen weiteren Steuerklassenwechsel zur Aufstockung des Elterngeldes hat zubilligen wollen, bestehen nach Auffassung des Senats keinerlei Anhaltspunkte.

aa) Dies entspricht schon nicht dem dem Gesetz zugrunde liegenden Zweck der Steuerklassenwahl von beiderseits in einem Dienstverhältnis stehenden Ehegatten. Die Wahl der Steuerklassen ermöglicht den Ehegatten die Einflussnahme darauf, ob der Lohnsteuerabzug zu hoch oder zu niedrig ist und sie deshalb nach Ablauf des Kalenderjahrs möglicherweise eine Steuererstattung bekommen oder Einkommensteuer nachzahlen müssen (vgl. *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 38b EStG, Rn. 11, Stand November 2014). Die Ehegatten sollen die Steuerabzugsbeträge so beeinflussen können, dass die Summe in etwa der zu erwartenden Jahressteuer entspricht (vgl. *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2013, 315). Die Wahl der Steuerklassen soll den Ehegatten damit im Hinblick auf die steuerliche Belastung im Laufe oder am Ende eines Kalenderjahres die Regulierung ihres Ehegatteneinkommens ermöglichen. Da sich die Bezüge der Ehegatten im Laufe eines Jahres ändern können und sich so bei weiterer Zugrundelegung der bisherigen Steuerklassen auf das Jahr gesehen Überzahlungen ergeben können, ist grundsätzlich ein Steuerklassenwechsel zur Anpassung möglich (vgl. *Trzaskalik*, Kirchhof/Söhn, EStG, § 39, H 5, Stand April 2002). Die Beschränkung des Antragsrechts auf einen Steuerklassenwechsel im Kalenderjahr dient als verfahrensrechtliche Sicherung gegen unüberlegte Änderungsanträge und soll zudem den Verwaltungsaufwand in Grenzen halten (vgl. *Trzaskalik*, Kirchhof/Söhn, EStG, § 39, H 5, Stand April 2002).

41

bb) Bei der Aufstockung des Elterngeldes handelt es sich dagegen um einen Zweck, der außerhalb des Normzwecks der Vorschriften zur Wahl der Steuerklassen und auch außerhalb des Einkommensteuerrechts überhaupt liegt. Im Übrigen kann eine nur im Hinblick auf außersteuerliche Leistungen vorgenommene und offensichtlich nicht dem Verhältnis der monatlichen Ehegatteneinkommen entsprechende Steuerklassenwahl sogar als rechtsmissbräuchlich einzustufen sein (vgl. *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 38b EStG, Rn. 12, Stand November 2014 mit diversen Beispielen und ausführlich zu dieser Thematik *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2013, 312).

42

Soweit die Klägerin sich auf das Urteil des BSG vom 25.06.2009, B 10 EG 3/08 R, NJW 2010, 1485, beruft, in dem dieses den Rechtsmissbrauch eines Steuerklassenwechsels allein zur Erhöhung des Elterngeldes gerade abgelehnt hat, so betrifft dieses einen anderen, mit dem Fall der Klägerin nicht vergleichbaren Sachverhalt. Denn das Urteil des BSG hatte lediglich den erstmaligen nach § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG grundsätzlich zulässigen Steuerklassenwechsel von Ehegatten zum Gegenstand. Insoweit befasst sich das Urteil nicht mit der vorliegenden Frage, ob Ehegatten in der Situation der Klägerin und ihres Ehemannes über die gesetzlichen und nach Verwaltungsauffassung vorgesehenen Fälle hinaus ein weiterer Steuerklassenwechsel zu ermöglichen ist.

43

cc) Allerdings lässt sich nach Auffassung des Senats die Argumentation des BSG durchaus auch für die vorliegende Fallkonstellation und gerade gegen die von der Klägerin begehrte teleologische Reduktion des § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG fruchtbar machen. So verdeutlicht schon die in dem Urteil aufgezeigte Diskussion, ob bereits der grundsätzlich zulässige einmalige Steuerklassenwechsel nach § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG lediglich zur Erhöhung des Elterngeldes als rechtsmissbräuchlich anzusehen sei, dass die Argumentation der Klägerin nicht tragfähig ist. Wenn der Rechtsmissbrauch in dem Urteil des BSG vom 25.06.2009, B 10 EG 3/08 R, NJW 2010, 1485, schon mit der Begründung verneint worden ist, dem

44

Gesetzgeber sei das Problem des im Hinblick auf das Elterngeld vorgenommenen Steuerklassenwechsels bekannt gewesen, und er habe es dennoch unterlassen, eine den § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG insoweit sogar *beschränkende* Regelung in das Gesetz aufzunehmen, so kann daraus keinesfalls geschlossen werden, der Gesetzgeber wolle gerade einen vom Gesetz noch nicht einmal vorgesehenen Steuerklassenwechsel zur Erhöhung des Elterngeldes ermöglichen. Denn insoweit hat der Gesetzgeber es ebenfalls unterlassen, eine über den § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG hinausgehende Möglichkeit des Steuerklassenwechsels zu schaffen.

4. Schließlich liegt in der gesetzlichen Regelung des § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG und der darauf beruhenden Entscheidung des Beklagten, der Klägerin in 2015 einen weiteren Steuerklassenwechsel zu versagen, auch keine Verletzung des Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG und des Grundrechts nach Art. 6 Abs. 1 GG. 45

a) Soweit die Klägerin darin eine willkürliche Gleichbehandlung im Wesentlichen ungleicher Sachverhalte sieht, dass nach § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG auch Eltern, die bereits einmal die Steuerklasse gewechselt haben, der nochmalige Wechsel im Hinblick auf den Elterngeldbezug versagt werde, so kann dies schon deshalb nicht überzeugen, als dass es nicht die Aufgabe des Einkommensteuerrechts ist, für die Klägerin und ihren Ehemann optimale Bedingungen für den Elterngeldbezug zu schaffen. Lässt man daher diesen Umstand außer Betracht, werden die Klägerin und ihr Ehemann aber nicht anders behandelt als andere Ehegatten, die beide Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen. 46

b) Aus dem gleichen Grund ist auch ein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG nicht erkennbar. Überhaupt die Möglichkeit, das unterjährige Ehegatteneinkommen durch geschickte Wahl der Steuerklassen gestalten zu können, ist eine Privilegierung von Ehegatten, die Ledigen oder nicht ehelichen Lebensgemeinschaften nicht zuteil wird. Dem Gesetzgeber steht es dabei ohne weiteres frei, den Steuerklassenwechsel innerhalb eines Kalenderjahres auch aus Gründen der Verwaltungsökonomie zu beschränken. Dass sich dabei in bestimmten Fallkonstellationen nachteilige Auswirkungen auf den Elterngeldbezug ergeben können, hat seine Ursache vorrangig in den Regelungen zur Bemessung des Elterngeldes nach dem BEEG, die an das Nettoeinkommen und an die in den Lohn- und Gehaltsbescheinigungen ausgewiesenen Steuerklassen anknüpfen, und nicht in den Vorschriften des Einkommensteuerrechts. 47

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 48