


juris Sammlungen

Langtext

Gericht:	Landesozialgericht Berlin-Brandenburg 22. Senat	Quelle:	
Entscheidungsdatum:	25.02.2016	Normen:	§ 6 Abs 1 S 1 AAÜG, § 5 AAÜG, § 256a Abs 2 SGB 6, § 14 SGB 4
Aktenzeichen:	L 22 R 731/12		
Dokumenttyp:	Urteil		

Arbeitsentgelt - Verpflegungsgeld - Geldwert kostenlose
Verpflegung - Reinigungszuschuss - Besoldungsordnung
Zollverwaltung DDR

Tenor

Auf die Berufung der Klägerin wird das Urteil des Sozialgerichts Frankfurt (Oder) vom 23. Juli 2012 geändert.

Die Beklagte wird unter Aufhebung des Bescheides vom 7. Februar 2011 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 8. Juli 2011 verpflichtet, den Bescheid vom 5. Januar 1994 in der Fassung der Bescheide vom 26. Juni 1997 insoweit zurückzunehmen,

als Verpflegungsgeld

vom 10. November 1969 bis 31. Dezember 1969 in Höhe von 223,66 Mark,

vom 1. Januar 1970 bis 31. Dezember 1970 in Höhe von 1.587,72 Mark,

vom 1. Januar 1971 bis 31. Dezember 1971 in Höhe von 1.587,72 Mark,

vom 1. Januar 1972 bis 31. Dezember 1972 in Höhe von 948,34 Mark,

vom 1. Januar 1973 bis 31. Dezember 1973 in Höhe von 1.190,79 Mark,

vom 1. Januar 1975 bis 31. Dezember 1975 in Höhe von 661,55 Mark,

vom 1. Januar 1976 bis 31. Dezember 1976 in Höhe von 1.564,26 Mark,

vom 1. Januar 1977 bis 31. Dezember 1977 in Höhe von 1.551,24 Mark,

vom 1. Januar 1978 bis 31. Dezember 1978 in Höhe von 1.551,24 Mark,

vom 1. Januar 1979 bis 31. Dezember 1979 in Höhe von 1.551,24 Mark,

vom 1. Januar 1980 bis 31. Dezember 1980 in Höhe von 1.593,59 Mark,

vom 1. Januar 1981 bis 31. Dezember 1981 in Höhe von 1.642,44 Mark,

vom 1. Januar 1982 bis 31. Dezember 1982 in Höhe von 1.642,44 Mark,

vom 1. Januar 1983 bis 31. Dezember 1983 in Höhe von 1.642,44 Mark,

vom 1. Januar 1984 bis 31. Dezember 1984 in Höhe von 1.647,00 Mark,

vom 1. Januar 1985 bis 31. Dezember 1985 in Höhe von 1.551,24 Mark,

vom 1. Januar 1986 bis 31. Dezember 1986 in Höhe von 1.552,32 Mark,

vom 1. Januar 1987 bis 31. Dezember 1987 in Höhe von 1.582,76 Mark,

vom 1. Januar 1988 bis 31. Dezember 1988 in Höhe von 1.643,64 Mark

und

vom 1. Januar 1989 bis 31. März 1989 in Höhe von 376,67 Mark

sowie

ein als glaubhaft gemachter Geldwert der kostenlosen Verpflegung

vom 1. Januar 1972 bis 31. Dezember 1972 bis 31. Dezember 1972

ausgehend von 639,38 Mark,

vom 1. Januar 1973 bis 31. Dezember 1973 ausgehend von 396,93 Mark,

vom 1. Januar 1974 bis 31. Dezember 1974 ausgehend von 1.587,72

Mark und

vom 1. Januar 1975 bis 31. Dezember 1975 ausgehend von 926,17 Mark

als weiteres Arbeitsentgelt berücksichtigt wird.

Im Übrigen wird die Berufung zurückgewiesen.

Die Beklagte hat der Klägerin die außergerichtlichen Kosten des Rechtsstreits zu 9/10 zu erstatten.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Klägerin begehrt von der Beklagten die Berücksichtigung von Verpflegungsgeld, des Geldwertes kostenloser Verpflegung und eines Reinigungszuschusses im Zeitraum vom 10. November 1969 bis 31. März 1989.
- 2 Die Klägerin ist die Witwe des im Juni 1947 geborenen und am 31. März 1989 verstorbenen H Z (Berechtigter).
- 3 Der Berechtigte war vom 10. November 1969 bis 31. März 1989 als Mitarbeiter bei der Zollverwaltung der DDR beschäftigt. Er war in der Zeit vom 10. Januar 1972 bis 10. Mai

1972 zur Absolvierung eines Fremdsprachenlehrgangs und ansonsten zur Dienstausbildung vom 13. Mai 1972 bis 23. Mai 1972 und vom 8. Juni 1972 bis 21. Juni 1972 von seinem Dienst- und Wohnort in Frankfurt (Oder) nach Berlin abgeordnet und besuchte in der Zeit vom 1. Oktober 1973 bis 31. Juli 1975 die Fachschule der Zollverwaltung in P. Zuletzt war er im Dienstgrad eines Hauptkommissars in der Bezirksverwaltung Abteilung Kader und Ausbildung tätig.

- 4 Mit Bescheid vom 5. Januar 1994 stellte die Oberfinanzdirektion Berlin die Zeit vom 10. November 1969 bis 31. März 1989 als Zeit der Zugehörigkeit zum Sonderversorgungssystem der Angehörigen der Zollverwaltung der DDR (SVA-Zoll) und die während dieser Zeiten tatsächlich erzielten Arbeitsentgelte fest, wobei Verpflegungsgeld, ein Geldwert der kostenlosen Verpflegung und ein Reinigungszuschuss unberücksichtigt blieben. Gleichzeitig wies sie in der Spalte „Entgelt nach AAÜG“ für die Jahre 1977 bis März 1989 davon abweichende geringere Arbeitsentgelte aus.
- 5 Mit Bescheid vom 26. Juni 1997 stellte die Oberfinanzdirektion Berlin das vom 1. Januar bis 31. Dezember 1969 tatsächlich erzielte Arbeitsentgelt mit 923,08 DM (statt bisher mit 923,78 DM) fest. Außerdem wurde in der Spalte „Entgelt nach AAÜG“ für die Zeit vom 1. Januar bis 31. März 1989 ein Arbeitsentgelt von 3.420,80 DM (statt bisher von 3.412,80 DM) ausgewiesen.
- 6 Mit Änderungsbescheid ebenfalls vom 26. Juni 1997 verfügte die Oberfinanzdirektion Berlin, dass in der Spalte „Entgelt nach AAÜG“ auch für die Jahre 1977 bis 31. März 1989 das tatsächlich erzielte Arbeitsentgelt ausgewiesen wird. Dabei stellte sie klar, dass die genannten Arbeitsentgelte, soweit sie die Anlage 3 zum AAÜG (allgemeine Beitragsbemessungsgrenze der Rentenversicherung auf dem Niveau der neuen Bundesländer) überschritten, nämlich in den Jahren 1982, 1983, 1986 und 1987, nicht mit Bindungswirkung für den Rentenversicherungsträger festgestellt sind.
- 7 Im November 2010 beantragte die Klägerin unter Hinweis auf das Urteil des Bundessozialgerichts (BSG) vom 23. August 2007 – B 4 RS 4/06 R die Überprüfung. Als weiteres Arbeitsentgelt seien auch das Verpflegungsgeld und der Reinigungszuschuss zu berücksichtigen.
- 8 Mit Bescheid vom 7. Februar 2011 lehnte die Bundesfinanzdirektion Mitte diesen Antrag ab: Dem Sinn und Zweck des § 8 Abs. 1 Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz (AAÜG) entsprechend sei das Entgelt mitzuteilen, das bei der Rentenberechnung nach dem Sozialgesetzbuch Sechstes Buch (SGB VI) zu berücksichtigen wäre. Dafür sei ausschließlich Bundesrecht maßgebend. Das Verpflegungsgeld und der Reinigungszuschuss hätten lediglich einen Aufwandsersatzcharakter. Sie wären weder ihrem Charakter entsprechend nach bundesdeutschem Rechtsverständnis rentenversicherungspflichtiges Entgelt, noch seien sie nach der Versorgungsordnung der Zollverwaltung der DDR beitragspflichtig gewesen.
- 9 Den dagegen eingelegten Widerspruch wies die Bundesfinanzdirektion Mitte mit Widerspruchsbescheid vom 8. Juli 2011 zurück: Der Wortlaut des § 6 Abs. 1 AAÜG nehme zwar Bezug auf den in § 14 SGB IV geregelten Begriff des Arbeitsentgelts. Der Klammerzusatz in § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG (§ 256 Abs. 2 SGB VI) zeige aber zugleich, dass der Gesetzgeber eine Verzahnung des Arbeitsentgeltes als Begrifflichkeit des SGB IV mit dem dem Grunde nach versicherbaren rentenrechtlichen Verdienst der Versicherten der Sozialversicherung habe herstellen wollen. Leistungen, die dem Grunde nach nicht versicherbar gewesen seien und auch nach dem Versorgungsrecht keinerlei versorgungsrechtliche Bedeutung für die Sonderversorgung gehabt hätten, könne daher eine Überführungsrelevanz nicht beigemessen werden. Das BSG habe im Urteil vom 23. August 2004 – B 4 RS 4/06 R allein über gezahlte Jahresendprämien entschieden.
- 10 Dagegen hat die Klägerin am 1. August 2011 Klage beim Sozialgericht Frankfurt (Oder) erhoben und ihr Begehren weiterverfolgt.
- 11 Sie hat darauf hingewiesen, dass der Berechtigte während seines Fremdsprachenlehrgangs, der internatsmäßig durchgeführt worden sei, kostenlose Vollverpflegung erhalten habe. Während seiner nachfolgenden Abordnung zur Dienstdurchführung nach Berlin sei er in einer Berliner Einrichtung seines Dienstherrn untergebracht gewesen und habe ebenfalls kostenlose Vollverpflegung erhalten. Dasselbe treffe für die Zeit seines Fachschulbesuches zu. Die Klägerin hat dazu die Erklärungen des FG vom 7. April 2011 und des W V vom 3. März 2011 vorgelegt. Sie hat gemeint, das Verpflegungsgeld, der Geldwert der kostenlosen Verpflegung und der Reinigungszuschuss seien Arbeitsentgelt und stellten keine Aufwandsentschädigung oder Auslagenersatz dar.
- 12 Mit Urteil vom 23. Juli 2012 hat das Sozialgericht – im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung – die Klage abgewiesen: Verpflegungsgeld, der Geldwert der kostenlosen Verpflegung und der Reinigungszuschlag seien nicht zu berücksichtigen, da es sich nicht um Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen handle. Das Arbeitsentgelt im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG sei nicht nach den Regeln des in dieser Vorschrift erwähnten § 256 a Abs. 2 SGB VI zu ermitteln. Die Begriffe Arbeitsentgelt und Arbeitseinkommen stimmten vielmehr mit den entsprechenden Begriffen in §§ 14, 15 SGB IV überein. Die streitgegenständlichen Positionen seien danach keine Sozialleistung, sondern hätten Lohncharakter. Sie seien zwar nach der Terminologie der Besoldungsordnungen der Zollverwaltung keine Besoldung gewesen. Darauf komme es jedoch nicht an, weil nach § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV unerheblich sei, unter welcher Bezeichnung Einnahmen aus einer Beschäftigung geleistet würden. Für einen Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis spreche, dass es sich bei dem Verpflegungsgeld um eine finanzielle Abgeltung der im Rahmen des Dienstverhältnisses als Sachleistung gewährten Vollverpflegung gehandelt habe und dieses nur gezahlt worden sei, wenn der Angehörige der Zollverwaltung nicht an der Vollverpflegung

teilgenommen habe. Entsprechendes gelte für den Reinigungszuschuss, der zunächst Reinigungszuschlag geheißten habe. Er sei an Mitarbeiter der Zollverwaltung zu zahlen gewesen, die ständig Uniform getragen hätten. Er sei in den Monaten der Einstellung und Entlassung in voller Höhe zu zahlen gewesen, was belege, dass er unmittelbar an die Ausübung der Beschäftigung (in Uniform) geknüpft gewesen sei. Dass die Gewährung kostenloser Verpflegung Arbeitsentgelt darstelle, habe das BSG in anderem Zusammenhang ausdrücklich entschieden, wenn es ausführe, im Bereich der Sozialversicherung würden kostenlose oder verbilligt abgegebene Sachleistungen wie Unterkunft und Verpflegung seit jeher dem Arbeitsentgelt zugerechnet (Hinweis auf BSG, Urteil vom 16. Dezember 2008 – B 4 AS 9/08 R). Die Kammer stimme der Rechtsprechung des BSG aber insoweit nicht zu, dass der Begriff des Arbeitsentgelts im Sinne einer strikten und statischen gesetzlichen Verweisung auf das gesamte am 1. August 1991 in der Bundesrepublik Deutschland geltende Beitragsrecht auszulegen sei. Es könne nicht auf die steuerrechtlichen Regelungen der am 1. August 1991 geltenden bundesdeutschen Gesetze ankommen. Die fehlende förmliche Verweisung lege vielmehr den Schluss nahe, dass nur Grundsätze entsprechend anzuwenden seien, die den am 1. August 1991 geltenden beitragsrechtlichen Bestimmungen des Bundesrechts zugrunde gelegen hätten. Damit sei der in § 1 ArEV in der am 1. August 1991 geltenden Fassung verwirklichte Grundsatz zu berücksichtigen, nach dem steuerfreie Geld- und geldwerte Sachleistungen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt würden, nicht dem beitragspflichtigen Arbeitsentgelt zugehörten. Da die streitigen Positionen im Zuflusszeitpunkt steuerfrei gezahlt worden seien, seien sie nicht Arbeitsentgelt.

- 13 Gegen das ihrer Prozessbevollmächtigten am 17. August 2012 zugestellte Urteil richtet sich die am 22. August 2012 eingelegte Berufung der Klägerin.
- 14 Sie nimmt Bezug auf das Urteil des BSG vom 30. Oktober 2014 – B 5 RS 3/14 R, welches die vorgetragene Ansicht zur Anwendung des § 14 SGB IV, § 17 SGB IV i. V. m. § 1 ArEV bestätige. Das Verpflegungsgeld sei als Bestandteil der Vergütung mit dem Gehalt gezahlt worden. Die kostenlose Verpflegung sei wegen des Wohnens in Gemeinschaftsunterkünften gewährt worden. Verpflegungsgeld und die kostenlose Verpflegung seien zumindest im Zusammenhang mit der Beschäftigung gezahlt bzw. gewährt worden, so dass der erforderliche, aber auch ausreichende innere sachliche Zusammenhang gewahrt sei. Das Verpflegungsgeld habe auch einen erheblichen Anteil an den gezahlten Bezügen gehabt. Die Sicherung der Kosten der Verpflegung zum Erhalt der Arbeitskraft sei ein wesentliches Element der Grundaufgabe des Arbeitsentgelts. Das Verpflegungsgeld sei weder Sozialleistung gewesen, noch sei es aus sozialpolitischer Fürsorge des Staates gezahlt worden. Es habe sich beim Verpflegungsgeld oder der kostenlosen Verpflegung auch nicht um Aufwandsentschädigung gehandelt. Kostenlose Verpflegung und Verpflegungsgeld dienten der eigenen Unterhaltssicherung und seien daher grundsätzlich eigenwirtschaftlich veranlasst. Ebenso sei nicht ersichtlich, welcher eigenbetriebliche Zweck im Sinne einer notwendigen Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung mit dem Verpflegungsgeld verbunden gewesen sein könnte, denn auch ohne Verpflegungsgeld wäre die Einsatzfähigkeit der Beschäftigten gewährleistet gewesen. Der Reinigungszuschuss sei ebenfalls als Einnahme aus der Beschäftigung bei der Zollverwaltung gezahlt worden und an diese untrennbar geknüpft gewesen. So sei der Reinigungszuschuss nur für Zeiten gezahlt worden, für die Besoldung gewährt worden sei. Für einen Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis spreche auch, dass der Reinigungszuschuss nur gezahlt worden sei, wenn der Zollbedienstete Uniform getragen habe. Der Reinigungszuschuss sei dem Bediensteten zur freien Verfügung unabhängig von den finanziellen Aufwendungen für die Reinigung ausgezahlt worden. So habe der Mitarbeiter die Uniform auch selbst reinigen und die Kosten für die Reinigung sparen und den Betrag seiner allgemeinen Lebensführung zuführen können. Ein Reinigungszyklus sei vom Dienstherrn nicht vorgeschrieben gewesen. Er sei von der ausgeübten Tätigkeit abhängig gewesen. Das Erfordernis der Reinigung habe sich nochmals u. a. durch jährlich oder zweijährliche fortlaufende kostenlose Ergänzung der (kostenlosen) Grundausstattung gemindert. Im Übrigen habe der gezahlte Reinigungszuschlag in Höhe von jährlich 42 Mark die Kosten für die Reinigung der Uniform, wenn auch in unterschiedlicher Höhe, überstiegen. Die Preise für die Inanspruchnahme einer professionellen Reinigung seien dem Statistischen Jahrbuch der DDR von 1969 zu entnehmen. Da jeder Zollbedienstete, von den ersten beiden Dienstjahren abgesehen über drei zweiteilige Uniformen verfügt habe, könne davon ausgegangen werden, dass je nach Einsatzort die genutzte Dienstkleidung ein- bis zweimal jährlich zur chemischen Reinigung gebracht worden sei. Die Uniform sei Eigentum des Mitarbeiters gewesen. Daher habe auch kein Auslagenersatz des Beschäftigten für seinen Arbeitgeber vorgelegen. Beim Reinigungszuschuss habe es sich auch nicht um eine Aufwandsentschädigung gehandelt. Die Verpflegungsordnungen der Zollverwaltung der DDR seien nicht die rechtliche Grundlage für die Zahlung des Verpflegungsgeldes bzw. die kostenlose Vollverpflegung gewesen. Die Beklagte habe bislang nicht den mit der Zahlung des Verpflegungsgeldes verfolgten betrieblichen Zweck genau definiert. Eine Überwachung des Personalbestandes in Wohnheimen stelle keine nachvollziehbare Erklärung dafür dar, weswegen an die Mehrzahl der Zollbediensteten Verpflegungsgeld aus überwiegend betrieblichem Interesse gezahlt worden sei. Die Zahlung des Verpflegungsgeldes sei die Regel und die Teilnahme an der Vollversorgung eine Ausnahme gewesen. Die Klägerin hat die Auskunft des DF vom 20. März 2013 (zur Errichtung und Nutzung von Gemeinschaftsunterkünften des Amtes für Zoll und Kontrolle des Warenverkehrs und der Zollverwaltung der DDR) vorgelegt.
- 15 Die Klägerin beantragt,
- 16 das Urteil des Sozialgerichts Frankfurt (Oder) vom 23. Juli 2012 zu ändern und die Beklagte unter Aufhebung des Bescheides vom 7. Februar 2011 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 8. Juli 2011 zu verpflichten, den Bescheid vom 5. Januar 1994 in der Fassung der Bescheide vom 26. Juni 1997 insoweit

zurückzunehmen, als

- 17 a) ein Verpflegungsgeld vom 10. November 1969 bis 31. Dezember 1969 in Höhe von 223,66 Mark, vom 1. Januar 1970 bis 31. Dezember 1970 in Höhe von 1.587,72 Mark, vom 1. Januar 1971 bis 31. Dezember 1971 in Höhe von 1.587,72 Mark, vom 1. Januar 1972 bis 31. Dezember 1972 in Höhe von 948,34 Mark, vom 1. Januar 1973 bis 31. Dezember 1973 in Höhe von 1.190,79 Mark, vom 1. Januar 1975 bis 31. Dezember 1975 in Höhe von 661,55 Mark, vom 1. Januar 1976 bis 31. Dezember 1976 in Höhe von 1.564,26 Mark, vom 1. Januar 1977 bis 31. Dezember 1977 in Höhe von 1.551,24 Mark, vom 1. Januar 1978 bis 31. Dezember 1978 in Höhe von 1.551,24 Mark, vom 1. Januar 1979 bis 31. Dezember 1979 in Höhe von 1.551,24 Mark, vom 1. Januar 1980 bis 31. Dezember 1980 in Höhe von 1.593,59 Mark, vom 1. Januar 1981 bis 31. Dezember 1981 in Höhe von 1.642,44 Mark, vom 1. Januar 1982 bis 31. Dezember 1982 in Höhe von 1.642,44 Mark, vom 1. Januar 1983 bis 31. Dezember 1983 in Höhe von 1.642,44 Mark, vom 1. Januar 1984 bis 31. Dezember 1984 in Höhe von 1.647,00 Mark, vom 1. Januar 1985 bis 31. Dezember 1985 in Höhe von 1.551,24 Mark, vom 1. Januar 1986 bis 31. Dezember 1986 in Höhe von 1.552,32 Mark, vom 1. Januar 1987 bis 31. Dezember 1987 in Höhe von 1.582,76 Mark, vom 1. Januar 1988 bis 31. Dezember 1988 in Höhe von 1.643,64 Mark und vom 1. Januar 1989 bis 31. März 1989 in Höhe von 376,67 Mark
- 18 b) der Geldwert der kostenlosen Verpflegung (Sachbezug) für den Zeitraum vom 1. Januar 1972 bis 31. Dezember 1972 in Höhe von 639,38 Mark, vom 1. Januar 1973 bis 31. Dezember 1973 in Höhe von 396,93 Mark, vom 1. Januar 1974 bis 31. Dezember 1974 in Höhe von 1.587,72 Mark und vom 1. Januar 1975 bis 31. Dezember 1975 in Höhe von 926,17 Mark,
- 19 c) der Reinigungszuschuss in Höhe von monatlich von 3,50 Mark für die Zeit vom 10. November 1969 bis 31. März 1989
- 20 als weiteres Arbeitsentgelt berücksichtigt wird.
- 21 Die Beklagte beantragt,
- 22 die Berufung zurückzuweisen.
- 23 Sie führt aus: Der Begriff des Arbeitsentgelts im Sinne des § 14 Abs. 1 SGB IV umfasse nach der Rechtsprechung des BSG nur solche Zahlungsarten, die als Gegenwert bzw. Gegenleistung für eine erbrachte Arbeitsleistung gezahlt worden seien. Diese Rechtsprechung führe das BSG nun in mehreren Urteilen vom 30. Oktober 2014 fort und fordere, dass die Zuwendung keine notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen darstellen dürfe. Zur Qualifizierung des Rechtscharakters der fraglichen Einnahmen in tatsächlicher Hinsicht sei zum Verständnis des Sinns der Zuflüsse an die entsprechenden Regelungen der DDR anzuknüpfen. Aufgrund der Zahlungen in den Versorgungsfonds sei in den Sonderversorgungssystemen sehr genau unterschieden worden, welche Zahlungen Arbeitsentgelt und somit versorgungsrelevant gewesen seien und welche nicht. Das Verpflegungsgeld sei eindeutig nicht als Arbeitsentgelt zu qualifizieren. Die Zahlung habe weder in einem inneren Zusammenhang mit der erbrachten Arbeitsleistung gestanden noch habe sie Lohncharakter gehabt. Das Verpflegungsgeld, das Ausdruck der sozialen Fürsorge des Staates gegenüber seinen unmittelbaren Angestellten gewesen sei, sei aus einer sozialpolitischen Zielsetzung heraus gewährt worden und habe ganz überwiegend im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gestanden. Es habe im ureigenen Interesse der Zollverwaltung der DDR gelegen, ihren Mitarbeitern eine Vollverpflegung anzubieten, um erstens eine bestmögliche Aufgabenerledigung und zweitens eine umfassende Kontrolle über die Beschäftigten zu gewährleisten. Indem die Mitarbeiter der Zollverwaltung der DDR in Wohnheimen untergebracht (kaserniert) und dort auch vollverpflegt worden seien, habe eine Überwachung und optimale Aufgabenerledigung garantiert werden können. Die Zahlung des Verpflegungsgeldes, welche einen Ersatz für die Gewährung kostenfreier Verpflegung anlässlich der Kasernierung dargestellt habe, sei auch unter diesem Gesichtspunkt im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der Zollverwaltung der DDR erfolgt. Hieraus ergebe sich, dass das Verpflegungsgeld der Zollverwaltung der DDR auch nach bundesdeutschem Recht steuerfrei gewesen wäre und somit kein Arbeitsentgelt darstellen könne. Der bloße Hinweis, Verpflegungsgeld sei mit dem Gehalt gemeinsam ausgezahlt worden, reiche somit für die Qualifizierung als Arbeitsentgelt nicht aus. Die Bewertung des Reinigungszuschusses folge einem ähnlichen Muster. Auch diese Zuwendung habe keinen Lohncharakter im Sinne eines Gegenwerts für erbrachte Leistungen gehabt, sondern sei ihrem Charakter nach Aufwandsentschädigung gewesen. Eine andere Einschätzung ergebe sich auch nicht aus dem Umstand, dass der Berechtigte nach seinem Ermessen über den gezahlten Reinigungszuschuss verfügen könne, denn diese Möglichkeit habe ihn nicht von der Pflicht entbunden, seine Arbeitskleidung zu reinigen. Das besondere eigenbetriebliche Interesse der DDR-Zollverwaltung an der Zahlung des Reinigungszuschusses ergebe sich auch aus folgendem Umstand: Die Beschäftigten der Zollverwaltung der DDR hätten eine hoheitliche Aufgabe wahrgenommen. Als solche sollten sie erkennbar sein. Es habe Uniformpflicht bestanden. Um den korrekten Zustand der Uniform zu garantieren, habe jeder Uniformträger den Reinigungszuschuss bekommen. Es trete hinzu, dass der Reinigungszuschuss gemäß § 3 Nr. 12 Einkommensteuergesetz (EStG) lohnsteuerfrei gewesen wäre. Anhaltspunkte dafür, dass der Reinigungszuschuss den tatsächlichen Aufwand überstiegen habe, bestünden nicht. Der Reinigungszuschuss stelle sich als pauschale Aufwandsentschädigung für die Reinigung und sachgerechte ordnungsgemäße Erhaltung

der vom Dienstherrn zur Verfügung gestellten Uniform dar. Jeder uniformierte Angehörige der Zollverwaltung der DDR sei verpflichtet gewesen, die Bekleidung und Ausrüstung zu pflegen und schonend zu behandeln. Die Uniformteile seien zu Beginn des Arbeitsverhältnisses an die Beschäftigten ausgegeben worden und seien nicht in deren Eigentum übergegangen. Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder bei Verschleiß seien die Uniformteile an die Dienststelle zurückgegeben oder ausgetauscht worden. Zur Durchsetzung der jeweiligen Bekleidungsordnung seien regelmäßige Bekleidungsappelle durchzuführen gewesen. Zur Milderung des Reinigungsaufwandes habe ursprünglich jeder Dienstkleidungsträger gegen Vorlage der Rechnung jährlich mindestens 2 Uniformreinigungen, eine Reinigung der Stiefelhose, eine Reinigung des Wintermantels und 3 Schuh- bzw. Stiefelbesohlungen erstattet bekommen. Später sei dieses Verfahren umgestellt worden. Nunmehr erhielten die Angehörigen der Zollverwaltung, die zum Tragen der Uniform verpflichtet gewesen seien, jährlich einen Pauschalbetrag in Höhe von 42 Mark für die Reinigung der Uniform und die Schuhbesohlung. Aufgrund des hohen Stellenwertes, den die Leitung der Zollverwaltung der DDR den Bekleidungs Vorschriften beigegeben habe, sei davon auszugehen, dass die Blusen/Hemden sowie die Hosen der Uniform hätten mehrmals pro Woche gewechselt und gereinigt werden müssen. Angesichts der häufigen Bekleidungsappelle sei nicht unwahrscheinlich, dass dieser Reinigungszyklus der Praxis in der Zollverwaltung entsprochen habe.

- 24 Der Senat hat Kopien aus dem Statistischen Jahrbuch der DDR 1970 und 1971 beigezogen und den Beteiligten mitgeteilt, dass nach Durchsicht sich den Statistischen Jahrbüchern der DDR für die anderen Jahre bis 1990 zu Preisen für Reinigungs-Dienstleistungen keine Angaben entnehmen lassen.
- 25 Die Beteiligten haben ihr Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt.
- 26 Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes sowie des sonstigen Vorbringens der Beteiligten wird auf den Inhalt der Gerichtsakten und der beigezogenen Verwaltungsakte der Beklagten (), die Gegenstand der Entscheidung gewesen sind, verwiesen.

Entscheidungsgründe

- 27 Der Senat kann ohne mündliche Verhandlung entscheiden, da die Beteiligten ihr Einverständnis hierzu erklärt haben (§ 124 Abs. 2 Sozialgerichtsgesetz – SGG).
- 28 Die zulässige Berufung ist überwiegend begründet.
- 29 Das Sozialgericht hat die Klage zu Unrecht in vollem Umfang abgewiesen. Der Bescheid vom 7. Februar 2011 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 8. Juli 2011 ist teilweise rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Die Klägerin hat Anspruch darauf, dass die Beklagte den Bescheid vom 5. Januar 1994 in der Fassung der Bescheide vom 26. Juni 1997 insoweit zurücknimmt, als Verpflegungsgeld im beantragten Umfang und ein glaubhaft gemachter Geldwert der kostenlosen Verpflegung wie aus dem Urteilstenor ersichtlich als weiteres Arbeitsentgelt berücksichtigt wird. Das gezahlte Verpflegungsgeld und der Geldwert der kostenlosen Verpflegung als Sachbezug sind Bestandteil des nach dem AAÜG zugrunde zu legenden tatsächlich erzielten Arbeitsentgelts.
- 30 Im Übrigen ist die Berufung unbegründet. Es ist nicht nachgewiesen, dass dem Berechtigten kostenlose Verpflegung gewährt wurde. Der Reinigungszuschuss stellt kein Arbeitsentgelt dar; zumindest ist er steuerfreier Auslagenersatz.
- 31 Als Anspruchsgrundlage kommt § 44 Abs. 2 i. v. m. Abs. 1 Satz 1 SGB X, der nach § 8 Abs. 3 Satz 2 AAÜG als Teil der Vorschriften des Dritten Abschnitts des Ersten Kapitels SGB X anzuwenden ist, in Betracht. Danach gilt: Soweit sich im Einzelfall ergibt, dass bei Erlass eines Verwaltungsaktes das Recht unrichtig angewandt oder von einem Sachverhalt ausgegangen worden ist, der sich als unrichtig erweist und soweit deshalb Sozialleistungen zu Unrecht nicht erbracht oder Beiträge zu Unrecht erhoben worden sind, ist der Verwaltungsakt, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, mit Wirkung für die Vergangenheit zurückzunehmen. Im Übrigen ist ein rechtswidriger nicht begünstigender Verwaltungsakt, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft zurückzunehmen. Er kann auch für die Vergangenheit zurückgenommen werden.
- 32 Diese Voraussetzungen sind erfüllt.
- 33 Der Bescheid vom 5. Januar 1994 in der Fassung der Bescheide vom 26. Juni 1997 ist insoweit rechtswidrig, als ein gezahltes Verpflegungsgeld im beantragten Umfang und ein glaubhaft gemachter Geldwert der kostenlosen Verpflegung wie aus dem Urteilstenor ersichtlich zu Unrecht nicht als Arbeitsentgelt berücksichtigt worden sind.
- 34 Nach § 8 Abs. 1 Sätze 1 und 2, Abs. 2 AAÜG hat der vor der Überführung der Ansprüche und Anwartschaften zuständige Versorgungsträger dem für die Feststellung der Leistungen zuständigen Träger der Rentenversicherung unverzüglich die Daten mitzuteilen, die zur Durchführung der Versicherung und zur Feststellung der Leistungen aus der Rentenversicherung erforderlich sind. Dazu gehören auch das tatsächlich erzielte Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen des Berechtigten oder der Person, von der sich die Berechtigung ableitet, und die Daten, die sich nach Anwendung von §§ 6 und 7 AAÜG ergeben. Der Versorgungsträger hat dem Berechtigten den Inhalt der Mitteilung nach § 8 Abs. 2 AAÜG durch Bescheid bekanntzugeben (§ 8 Abs. 3 Satz 1 AAÜG).
- 35 Versorgungsträger sind u. a. die Funktionsnachfolger gemäß Art. 13 EV für die Sonderversorgungssysteme der Anlage 2 (§ 8 Abs. 4 Nr. 2 AAÜG).

- 36 Die Beklagte, der nach der Kompetenzordnung des Grundgesetzes (GG), auf die Art. 13 Abs. 2 Satz 1 EV abstellt, die Gesetzes- und Verwaltungskompetenz für die Einheit des Zoll- und Handelsgebietes, die Freizügigkeit des Warenverkehrs und den Waren- und Zahlungsverkehr mit dem Ausland einschließlich des Zoll- und Grenzschutzes mit der Bundesfinanzverwaltung eingeräumt ist (Art. 73 Abs. 1 Nr. 5 und Art. 87 Abs. 1 GG), ist damit zuständiger Versorgungsträger für das SVA-Zoll.
- 37 Das Verpflegungsgeld und der Geldwert der kostenlosen Verpflegung als Sachbezug rechnen zum tatsächlich erzielten Arbeitsentgelt nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG.
- 38 Nach dieser Vorschrift ist den Pflichtbeitragszeiten nach diesem Gesetz, also nach § 5 Abs. 1 Satz 1 AAÜG den Zeiten der Zugehörigkeit zu einem Versorgungssystem, in denen eine Beschäftigung oder Tätigkeit ausgeübt worden ist und die als Pflichtbeitragszeiten der Rentenversicherung gelten, für jedes Kalenderjahr als Verdienst (§ 256 a Abs. 2 SGB VI) das erzielte Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen höchstens bis zur jeweiligen Beitragsbemessungsgrenze nach der Anlage 3 zugrunde zu legen. Dabei hat der Versorgungsträger in Anwendung dieser Vorschrift die (nachgewiesenen) Brutto-Arbeitsentgelte, auch soweit sie die Werte der Anlage 3 AAÜG übersteigen, festzustellen, denn nicht ihm, sondern dem Rentenversicherungsträger obliegt es, verbindlich darüber zu entscheiden, bis zu welcher Höhe diese Brutto-Arbeitsentgelte der Rentenberechnung zugrunde zu legen sind, damit also insbesondere die Entscheidung über die Anwendung der jeweiligen Beitragsbemessungsgrenze (BSG, Urteil vom 18. Juli 1996 – 4 RA 7/95, abgedruckt in SozR 3-8570 § 8 Nr. 2).
- 39 § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG definiert allerdings nicht den Begriff des Arbeitsentgelts. Der Gesetzestext besagt nur, dass den Pflichtbeitragszeiten im Sinne des § 5 AAÜG als Verdienst (§ 256 a SGB VI) unter anderem das „erzielte Arbeitsentgelt“ zugrunde zu legen ist. Aus dem Wort „erzielt“ folgt im Zusammenhang mit § 5 Abs. 1 Satz 1 AAÜG, dass es sich um Entgelt oder Einkommen handeln muss, das dem Berechtigten während der Zugehörigkeitszeiten zum Versorgungssystem „aufgrund“ seiner Beschäftigung „zugeflossen“, ihm also tatsächlich gezahlt worden ist. Insoweit ist auch noch zu erkennen, dass es sich um eine Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung handeln muss. Des Weiteren macht der Normtext deutlich, dass es allein auf das in der DDR tatsächlich erzielte Arbeitsentgelt (oder -einkommen) ankommt; er stellt nicht darauf ab, ob dieses in der DDR einer Beitrags- oder Steuerpflicht unterlag. Welche dieser „Gegenleistungen“ jedoch letztlich als Arbeitsentgelt anzusehen sind, ergibt sich nicht aus § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG (BSG, Urteil vom 23. August 2007 – B 4 RS 4/06 R, abgedruckt in SozR 4-8570 § 6 Nr. 4).
- 40 Auch die Bezugnahme auf den „Verdienst“ mit dem Klammerzusatz „§ 256 a Abs. 2 SGB VI“ in § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG beinhaltet keine Definition. Sie verdeutlicht zweierlei. Zum einen stellt sie klar, dass der Verdienst im Sinne des § 256 a Abs. 2 SGB VI im Rahmen des AAÜG ausschließlich das erzielte Arbeitsentgelt (oder -einkommen) ist. Zum anderen weist sie darauf hin, dass dem nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG festzustellenden Arbeitsentgelt die gleiche Bedeutung zukommt, wie dem Verdienst im Sinne des § 256 a Abs. 2 SGB VI. Keineswegs ist aufgrund der Bezugnahme das berücksichtigungsfähige Entgelt im Rahmen des § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG nach den Regeln des § 256 a Abs. 2 SGB VI zu ermitteln; denn zum einen werden Zusatz- und Sonderversorgungsberechtigte von dieser Norm thematisch überhaupt nicht erfasst. Zum anderen hätte dies zur Folge, dass nur der Verdienst feststellungsfähig wäre, für den Beiträge zur Sozialpflichtversicherung der DDR und ggf. zur freiwilligen Zusatzrentenversicherung (FZR) entrichtet worden wären (BSG, Urteil vom 23. August 2007 – B 4 RS 4/06 R).
- 41 Der vom BSG genannte § 256 a Abs. 2 SGB VI lautet, soweit er vorliegend relevant ist: Als Verdienst zählen der tatsächlich erzielte Arbeitsverdienst und die tatsächlich erzielten Einkünfte, für die jeweils Pflichtbeiträge gezahlt worden sind, sowie der Verdienst, für den Beiträge zur freiwilligen Zusatzrentenversicherung oder freiwillige Beiträge zur Rentenversicherung für Zeiten vor dem 01. Januar 1992 gezahlt worden sind (§ 256 a Abs. 1 Satz 1 SGB VI).
- 42 Damit kann der Begriff des Arbeitsentgelts in § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG nicht mit dem Begriff des Arbeitsverdienstes in § 256 a Abs. 2 Satz 1 SGB VI identisch sein. Beim Begriff des Arbeitsentgelts handelt es sich auch ersichtlich um einen Begriff des bundesdeutschen Rechts.
- 43 Welche inhaltliche Bedeutung dem Begriff Arbeitsentgelt im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG zukommt, bestimmt sich mithin nach § 14 SGB IV. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (Urteil vom 23. Juni 1998 – B 4 RA 61/97 R, abgedruckt in SozR 3-8570 § 5 Nr. 4; Urteil vom 04. Mai 1999 – B 4 RA 6/99 R, abgedruckt in SozR 3-8570 § 8 Nr. 3; Urteil vom 02. August 2000 – B 4 RA 41/99 R; Urteil vom 29. Januar 2004 – B 4 RA 19/03 R, abgedruckt in SozR 4-8570 § 8 Nr. 1) ist dem Entgeltbegriff im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG der bundesdeutsche Begriff des Arbeitsentgelts im Sinne von § 14 Abs. 1 SGB IV zugrunde zu legen. Dagegen ist rechtlich nicht an das DDR-Recht anzuknüpfen. Denn Zweck der Regelungen der §§ 5 bis 8 AAÜG ist die für die Bestimmung des – fiktiven – Vorleistungswerts zur bundesdeutschen Rentenversicherung relevanten Tatsachen vorzumerken, damit ab In-Kraft-Treten des SGB VI zum 01. Januar 1992 im gesamten Bundesgebiet der Wert des Rentenrechts nach der einheitlich anzuwendenden Rentenformel (§ 64 SGB VI) bestimmt werden konnte bzw. kann. Demzufolge kann sich auch der Vorleistungswert der ehemals Zusatz- und Sonderversorgungsberechtigten nur nach Bundesrecht bestimmen mit der Folge, dass die Frage, ob in der DDR erzielte Einkünfte aus einer von einem Versorgungssystem erfassten Beschäftigung als Arbeitsentgelt zu qualifizieren sind, ausschließlich nach Bundesrecht zu beantworten ist. Etwas anderes gilt nur, soweit das Bundesrecht ausdrücklich die Anwendung von DDR-Recht angeordnet hat. Dies ist in § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG nicht erfolgt. Bei der Feststellung des erzielten Arbeitsentgelts ist

somit nicht an die Verordnung der DDR über die Berechnung des Durchschnittsverdienstes und über die Lohnzahlung vom 21. Dezember 1961 (GBl. DDR II 1961, 551) anzuknüpfen, die im Übrigen am 03. Oktober 1990 außer Kraft getreten ist (BSG, Urteil vom 29. Januar 2004 – B 4 RA 19/03 R). Ebenso wenig kommt es darauf an, ob das Arbeitsentgelt in der DDR einer Beitragspflicht (BSG, Urteil vom 02. August 2000 – B 4 RA 41/99 R) oder einer Steuerpflicht unterlag (BSG, Urteil vom 23. August 2007 – B 4 RS 4/06 R).

- 44 Hinsichtlich der Sonderversorgungssysteme gilt insoweit nichts anderes, wie das BSG mit Urteil vom 30. Oktober 2014 – B 5 RS 1/13 R (Rdnrn. 15 bis 17, zitiert nach juris, abgedruckt in SozR 4-8570 § 6 Nr. 6) entschieden hat.
- 45 Danach bestimmt sich der Begriff des Arbeitsentgelts des § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG nach § 14 SGB IV, wie dies das BSG mit Urteil vom 23. August 2007 – B 4 RS 4/06 R (Rdnr. 24 ff, abgedruckt in SozR 4-8570 § 6 Nr. 4) bereits entschieden hat. Kann danach im ersten Prüfungsschritt das Vorliegen von Arbeitsentgelt in diesem Sinne bejaht werden, ist im zweiten festzustellen, ob sich auf der Grundlage von § 17 SGB IV i. V. m. § 1 ArEV i. d. F. der Verordnung zur Änderung der ArEV und der Sachbezugsverordnung 1989 vom 12. Dezember 1989 (BGBl I 1989, 2177) ausnahmsweise ein Ausschluss ergibt. Dieser kommt allein dann in Betracht, wenn u. a. "Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse sowie ähnliche Einnahmen" zu Löhnen oder Gehältern "zusätzlich" gezahlt werden und lohnsteuerfrei sind. Nur wenn daher kumulativ beide Voraussetzungen erfüllt sind, besteht ausnahmsweise Beitragsfreiheit, während umgekehrt das Vorliegen des Ausnahmetatbestandes logisch und rechtlich nicht allein im Blick auf die Steuerfreiheit von Einnahmen bejaht werden kann. Soweit es insofern auf Vorschriften des Steuerrechts ankommt, ist das am 1. August 1991 - dem Tag des Inkrafttretens des AAÜG - geltende Steuerrecht maßgeblich. Allerdings erfordert die Anwendung bundesrechtlicher Maßstabnormen unter Berücksichtigung der genannten Prüfungsschritte die vollumfängliche Ermittlung und Feststellung des einschlägigen Sachverhalts durch die Tatsachengerichte. Hierzu gehört neben der Feststellung der Zahlungsmodalitäten im Einzelnen auch die Feststellung und exakte zeitliche Zuordnung desjenigen DDR-Rechts, aus dem sich der Sinn der in Frage stehenden Einnahme ergibt. Dessen abstrakt-generelle Regelungen dienen insofern - nicht anders als bei der Bestimmung von Zeiten der Zugehörigkeit nach § 5 AAÜG - als "generelle Anknüpfungstatsachen". Es kommt jedoch steuerrechtlich eine Bestätigung der abschließenden Qualifizierung von Zahlungen als Einkommen erst dann in Betracht, wenn abschließend feststeht, dass sich diese nicht als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen darstellen und auch kein Tatbestand der Steuerfreiheit im bundesdeutschen Recht erfüllt ist.
- 46 Verpflegungsgeld wird ebenso wie der Geldwert der kostenlosen Verpflegung als Sachbezug von § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV erfasst.
- 47 Arbeitsentgelt sind danach alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung, gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen besteht, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie geleistet werden und ob sie unmittelbar aus der Beschäftigung oder im Zusammenhang mit ihr erzielt werden.
- 48 Als Einnahmen im Sinne dieser Vorschrift gelten wie im Steuerrecht alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Dazu zählen grundsätzlich alle Sachbezüge sowie alle einmaligen oder regelmäßig wiederkehrenden Zuwendungen, die im ursächlichen Zusammenhang mit der Beschäftigung zufließen. Dabei ist es gleichgültig, ob es sich um Zuwendungen des Arbeitgebers selbst, zum Beispiel Gewinnanteile oder Gratifikationen, oder um Zuwendungen von Dritten, zum Beispiel in Form von Trinkgeldern, handelt. § 14 SGB IV löst insbesondere den § 160 Reichsversicherungsordnung (RVO)... ab (so Bundestag-Drucksache 7/4122, S. 32).
- 49 Das Verpflegungsgeld und die kostenlose Verpflegung stellen eine Einnahme aus der Beschäftigung des Berechtigten bei der Zollverwaltung der DDR dar.
- 50 Die weite Begriffsbestimmung des Arbeitsentgelts in § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV erfasst solche Einnahmen, die dem Versicherten in ursächlichem Zusammenhang mit einer Beschäftigung zufließen. Hierzu gehören die Gegenleistungen des Arbeitgebers oder eines Dritten für eine konkret zu ermittelnde Arbeitsleistung des Beschäftigten und solche Vergütungen, die zugleich einen Anreiz für weitere erfolgreiche Arbeit schaffen sollen, wie Gratifikationen, Gewinnbeteiligungen und sonstige Vorteile. Ebenso erfasst werden Zahlungen, denen ein Anspruch des Arbeitgebers auf eine Arbeitsleistung nicht gegenüber steht, wie die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und das Urlaubsgeld. Darüber hinaus sind Einnahmen als im Zusammenhang mit einer Beschäftigung erzielt und damit als Arbeitsentgelt anzusehen, die aus einer selbständigen Tätigkeit im Rahmen eines so genannten einheitlichen Beschäftigungsverhältnisses zufließen. Schließlich gehören auch Zahlungen, die anlässlich der Beendigung des Arbeitsverhältnisses geleistet werden, zum Arbeitsentgelt, soweit sie sich zeitlich der Beschäftigung zuordnen lassen, das heißt auf die Zeit der Beschäftigung entfallen (BSG, Urteil vom 28. Januar 1999 – B 12 KR 6/98 R, abgedruckt in SozR 3-2400 § 14 Nr. 16 m. w. N.). Der Arbeitsentgelteigenschaft steht nicht entgegen, dass der Arbeitnehmer keinen einzelarbeitsvertraglichen oder tarifvertraglichen Anspruch auf die Einnahme hat, sondern diese Einnahme möglicherweise nur aus einer betrieblichen Übung resultiert und deren Zahlung jederzeit für die Zukunft zurückgenommen werden kann (BSG, Urteil vom 07. Februar 2002 – B 12 KR 6/01 R, abgedruckt in SozR 3-2400 § 14 Nr. 23). Es genügt mithin ein mittelbarer (innerer, sachlicher) Zusammenhang mit der Beschäftigung (BSG, Urteil vom 29. Januar 2004 – B 4 RA 19/03 R). Dasselbe gilt für einen erhaltenen Sachbezug, denn auch ein Sachbezug wird vom Begriff des Arbeitsentgelts umfasst.
- 51 Rechtsgrundlage für die Zahlung des Verpflegungsgeldes und für die Gewährung

kostenloser Verpflegung waren

- 52 a) die Vergütungsordnung des Amtes für Zoll und Kontrolle des Warenverkehrs (Vergütungsordnung 1957), die zum 01. Mai 1957 in Kraft trat (§ 16 Vergütungsordnung 1957),
- 53 b) die Besoldungsordnung der Zollverwaltung der Deutschen Demokratischen Republik (Besoldungsordnung 1965), die zum 01. August 1965 in Kraft trat und mit der gleichzeitig die Vergütungsordnung 1957 einschließlich der dazu erlassenen Durchführungsbestimmungen außer Kraft trat (Ziffer 9.21 und 9.22 Besoldungsordnung 1965)
- 54 c) die Besoldungsordnung der Zollverwaltung der Deutschen Demokratischen Republik in der Fassung vom 01. Juli 1973 (Besoldungsordnung 1973), die zum 01. Juli 1973 in Kraft trat und mit der gleichzeitig die Besoldungsordnung 1965 nebst dazu erlassenen Änderungen und Ergänzungen außer Kraft trat (Ziffer 9.02 und 9.03 Besoldungsordnung 1973)
- 55 d) die Besoldungsordnung der Zollverwaltung der DDR Ordnung 1/86 vom 01. Januar 1986 (Besoldungsordnung 1986), die zum 01. Januar 1986 in Kraft trat und mit der gleichzeitig die Besoldungsordnung 1973 nebst dazu erlassenen Änderungen und sonstigen Festlegungen außer Kraft trat (Ziffer 7 Besoldungsordnung 1986).
- 56 Nach § 1 Vergütungsordnung 1957 galt sie für die Angehörigen des Amtes für Zoll und Kontrolle des Warenverkehrs (AZKW), die eine Verpflichtung eingingen. Die Vergütungsordnung 1957 regelte unter anderem Folgendes:
- 57 Das Gehalt setzt sich aus der Vergütung für den Dienstgrad und der Vergütung für die Dienststellung zusammen und wird nach den Sätzen der Tabelle (Anlage) berechnet (§ 3 Abs. 1). Als Dienstalterszulage werden gewährt für eine Dienstzeit von mehr als drei bis zu fünf Jahren 8 Prozent, von mehr als fünf bis zu zehn Jahren 10 Prozent und von mehr als 10 Jahren 15 Prozent der Jahresbruttovergütungen für den Dienstgrad und die Dienststellung (§ 4 Abs. 1). Die Dienstalterszulage wird monatlich zum Gehalt gezahlt (§ 4 Abs. 4).
- 58 Angehörigen des AZKW, die in Gemeinschaftsunterkünften wohnen, wird freie Unterkunft und freie Verpflegung gewährt (§ 5 Abs. 1). Angehörige des AZKW, die nicht in Gemeinschaftsunterkünften wohnen, erhalten ein Verpflegungsgeld in Höhe von 2 DM täglich. Daneben wird ein Wohnungsgeld in Höhe von 25 DM monatlich für Zollwachtmeister bis Zolloberassistenten, 35 DM monatlich für Zollsekretär bis Zolloberkommissar und 40 DM monatlich für Zollrat und Zollobererrat gewährt (§ 5 Abs. 2). Die Zahlung erfolgt monatlich mit dem Gehalt (§ 5 Abs. 3).
- 59 Lohnsteuer wird nur von der Vergütung für die Dienststellung vom Zollsekretär aufwärts nach der Lohnsteuertabelle einbehalten; andere Vergünstigungen werden nicht gewährt (§ 12 Abs. 1). Alle übrigen Bezüge sind lohnsteuerfrei (§ 12 Abs. 2).
- 60 Für die Sozialversicherung der Angehörigen des AZKW, die eine Verpflichtung eingehen, gelten die allgemeinen Bestimmungen (§ 13 Abs. 1).
- 61 Die Erste Durchführungsbestimmung zur Vergütungsordnung 1957 (Dienstanweisung Nr. 6/57 vom 15. März 1957) - 1. DB zur Vergütungsordnung 1957 - bestimmte dazu u. a.:
- 62 Verpflegungsgeld und Wohnungsgeld werden nicht gezahlt aa) an Empfänger von Dienstaufwandsentschädigungen, bb) wenn für Angehörige des AZKW die Möglichkeit des Wohnens in einer Gemeinschaftsunterkunft besteht (Ziffer 4 a).
- 63 Dienstalterszulage, Wohnungs- und Verpflegungsgeld sowie alle anderen Zuschläge unterliegen nicht der Lohnsteuer (Ziffer 11 c).
- 64 Sozialversicherung wird erhoben in Höhe von 10 Prozent vom gesamten Gehalt, einschließlich Dienstalterszulage und Zuschläge für die Dienstorte Berlin und Staatsgrenze West. Sonstige Zuschläge sowie Wohnungsgeld und Verpflegungsgeld werden bei der Sozialversicherungsberechnung nicht berücksichtigt. Bei Gehältern von über 600 DM monatlich werden bis zum Erlass der Versorgungsordnung Sozialversicherungsbeiträge für 600 DM berechnet (Ziffer 12).
- 65 Verpflegungsgeld wird nur dann gezahlt, wenn nachweisbar nicht kostenlos an der Gemeinschaftsverpflegung teilgenommen werden kann (Ziffer 13). Diese Regelung bezog sich auf § 14 Vergütungsordnung 1957, der die Bezüge von Angehörigen des AZKW regelte, die auf amtseigene Schulen delegiert waren.
- 66 Mit der Fünften Durchführungsbestimmung zur Vergütungsordnung 1957 (Dienstanweisung Nr. 10/58 vom 20. Mai 1958) - 5. DB zur Vergütungsordnung 1957 -, die am 01. Juni 1958 in Kraft trat (Ziffer III), wurde mit einem Hinweis auf das Gesetz über die Abschaffung der Lebensmittelkarten unter Ziffer I § 5 Vergütungsordnung 1957 u. a. wie folgt geändert: Angehörige des AZKW, die in Gemeinschaftsunterkünften wohnen, wird freie Unterkunft und freie Verpflegung gewährt. Angehörige, die nicht in Gemeinschaftsunterkünften wohnen, sind nicht berechtigt, an der Gemeinschaftsverpflegung teilzunehmen (§ 5 Abs. 1). Scheiden Angehörige des AZKW vorübergehend aus der Gemeinschaftsverpflegung aus (Urlaub, Krankheit usw.), so erhalten a) Zollhilfskräfte, -kontrollkräfte und -unterführer täglich DM 3,35 und b) Zolloffiziere täglich DM 2,20 Verpflegungsgeld ausgezahlt (§ 5 Abs. 2). Angehörige des AZKW, die nicht in Gemeinschaftsunterkünften wohnen, erhalten ein Verpflegungsgeld in Höhe von a) Zollhilfskräfte, -kontrollkräfte und -unterführer DM 3,35 täglich und b) Zolloffiziere DM 2,20 täglich (§ 5 Abs. 3). Die Zahlung erfolgt monatlich mit dem Gehalt (§ 5 Abs. 6 Satz 1).

- 67 Nach Ziffer 1.01 Besoldungsordnung 1965 galt sie für die Angehörigen der Zollverwaltung der Deutschen Demokratischen Republik, die in einem Verpflichtungsverhältnis standen. Die Besoldungsordnung 1965 regelte u. a. Folgendes:
- 68 Die Besoldung gliedert in a) Dienstbezüge, b) Zuschläge und Zulagen, c) Wohnungsgeld und d) Übergangsbezahlung und Gebühren (Ziffer 3.01). Die Dienstbezüge gliedern sich in a) die Besoldung für den Dienstgrad und die Dienststellung und b) die Besoldung für das Dienstalter (Dienstalterszulage) (Ziffer 3.02). Unter Ziffer 4.00 werden die Zuschläge, Zulagen und Überstundenbezahlung behandelt. Ziffer 5.00 betrifft Bekleidungsgeld, Wohnungsgeld und Pflegegeld.
- 69 Zum Pflegegeld ist u. a. bestimmt: Angehörigen der Zollverwaltung, die in Wohnheimen wohnen, wird freie Pflege gewährt. Angehörige der Zollverwaltung, die nicht in Wohnheimen wohnen bzw. vorübergehend aus der Gemeinschaftspflege ausscheiden (Urlaub, Krankheit usw.) erhalten täglich 3,75 Mark Pflegegeld entsprechend der Pflegegrundnorm I. Angehörige der Zollverwaltung, die an Grenzzollämtern Dienst verrichten und nicht in Wohnheimen wohnen bzw. vorübergehend aus der Gemeinschaftspflege ausscheiden (Urlaub, Krankheit usw.) erhalten täglich 4,35 Mark Pflegegeld entsprechend der Pflegegrundnorm II (Ziffer 5.31). Pflegegeld ist auch bei Urlaub und bei Krankheit über die Dauer von 3 Monaten hinauszuzahlen (Ziffer 5.32). Die Zahlung des Pflegegeldes erfolgt monatlich mit der Besoldung (Ziffer 5.33 Abs. 2). Pflegegeld wird nicht gezahlt a) bei stationärem Aufenthalt in Krankenhäusern, Heilanstalten, Kur- und Genesungsheimen, b) wenn Angehörige an einer kostenlosen Gemeinschaftspflege teilnehmen, unabhängig davon, ob die kostenlose Gemeinschaftspflege innerhalb der Zollverwaltung oder der bewaffneten Organe oder in anderen staatlichen bzw. gesellschaftlichen Einrichtungen in Anspruch genommen wird, c) bei zulässiger Abgeltung des Urlaubs in Geld, d) bei unbezahlter Freizeit und unentschuldigtem Fernbleiben vom Dienst, e) für die Dauer der Nichtzahlung der Besoldung oder des Krankengeldes bei Verstößen gegen die Anordnung des Arztes im Falle der Arbeitsunfähigkeit (Ziffer 5.34).
- 70 Die Besoldung für den Dienstgrad der Zolloffiziere unterliegt der Lohnsteuer (Ziffer 7.01).
- 71 Abzüge für den Versorgungsfonds bzw. die Sozialversicherung sind vorzunehmen für die Dienstbezüge für Dienstgrad und Dienststellung, die Dienstalterszulage, den Fremdsprachenzuschlag und die Überstunden der Kraftfahrer (Ziffer 7.11).
- 72 Mit der 5. Änderung der Besoldungsordnung der Zollverwaltung vom 30. April 1971, die mit Wirkung vom 01. April 1971 in Kraft trat (Ziffer 4), wurde u. a. bestimmt: Entsprechend dem Befehl Nr. 2/71 des Ministers für Außenwirtschaft wird die Pflegegrundnorm der Angehörigen der Zollverwaltung, die bisher 3,35 Mark bzw. 2,20 Mark Pflegegeld erhalten haben, wie folgt geändert: Für die Dienstgrade Zollkontrolleure und Zollunterführer ist täglich 3,75 Mark und Zolloffiziere ist täglich 3,00 Mark Pflegegeld zu zahlen. Die Pflegegrundnorm II in Höhe von täglich 4,35 Mark wird von dieser Regelung nicht berührt (Ziffer 1).
- 73 Mit der 9. Änderung der Besoldungsordnung der Zollverwaltung vom 08. November 1971, die mit Wirkung vom 01. Januar 1972 in Kraft trat (Ziffer 4), wurde u. a. bestimmt, dass entsprechend dem Befehl 2/71 des Ministers für Außenwirtschaft die Pflegegrundnorm der Angehörigen der Zollverwaltung, die bisher 3 Mark Pflegegeld erhalten haben, auf 3,75 Mark erhöht wird (Ziffer 1).
- 74 Nach Ziffer 1.01 Besoldungsordnung 1973 galt sie für die Angehörigen der Zollverwaltung der Deutschen Demokratischen Republik, die in einem Dienstverhältnis standen. Die Besoldungsordnung 1973 regelte u. a. Folgendes:
- 75 Die Besoldung gliedert sich in a) Dienstbezüge, b) Zuschläge und Zulagen, c) Wohnungsgeld und d) Übergangszahlungen und Übergangsgebühren (Ziffer 3.01). Die Dienstbezüge gliedern sich in a) die Besoldung für den Dienstgrad und die Dienststellung und b) die Besoldung für das Dienstalter (Dienstalterszulage) (Ziffer 3.02). Unter Ziffer 4.00 werden Zuschläge, Zulagen und Überstundenbezahlung behandelt. Ziffer 5.00 regelt Bekleidungsgeld, Wohnungsgeld und Pflegegeld.
- 76 Zum Pflegegeld ist u. a. bestimmt: An die Mitarbeiter der Zollverwaltung wird Pflegegeld entsprechend den Grundnormen I und II gezahlt. Die Grundnorm I beträgt täglich 4,25 Mark. Diese Grundnorm erhalten alle Mitarbeiter, die nicht an Grenzzollämtern Dienst verrichten. Die Grundnorm II beträgt täglich 4,50 Mark. Diese Grundnorm erhalten alle Mitarbeiter, die an Grenzzollämtern Dienst verrichten (Ziffer 5.21). Pflegegeld ist an die Mitarbeiter der Zollverwaltung auch bei Schulbesuch, Studium und wissenschaftlicher Aspirantur, Urlaub, Schwangerschafts- und Wochenurlaub, Dienstunfähigkeit infolge Krankheit, Quarantäne und Dienstbeschädigung, Freistellung vom Dienst alleinerziehender und verheirateter Mitarbeiter wegen Erkrankung der Kinder für die jeweils bescheinigte Dauer zu zahlen. Bei Gewährung von Mutterunterstützung ist Pflegegeld ebenfalls zu zahlen. (Ziffer 5.22). Die Zahlung des Pflegegeldes erfolgt monatlich mit der Besoldung (Ziffer 5.23 Abs. 2). Pflegegeld wird nicht gezahlt bei a) angewiesener Vollpflege; b) stationärem Aufenthalt in Krankenhäusern, Heilstätten, Kur- und Genesungsheimen sowie während prophylaktischer Kuren in den Erholungsheimen der Zollverwaltung; c) zulässiger Abgeltung des Urlaubs in Geld; d) unbezahlter Freistellung vom Dienst; e) unentschuldigtem Fernbleiben vom Dienst; f) Verstößen gegen die Anordnung des Arztes im Falle der Dienstunfähigkeit für die Dauer der Nichtzahlung der Besoldung bzw. des Krankengeldes (Ziffer 5.24).
- 77 Die Besoldung für den Dienstgrad der Zolloffiziere (Besoldungsgruppe 1 bis 14) unterliegt der Lohnsteuer (Ziffer 7.01).

- 78 Abzüge für den Versorgungsfonds sind vorzunehmen, von den Dienstbezügen für Dienstgrad und Dienststellung; der Dienstalterszulage, dem Fremdsprachenzuschlag, den Zuschlägen für Berufsjahre der Ärzte und dem Zuschlag für Fachärzte; der Überstundenvergütung der Kraftfahrer; den Stipendien, einschließlich der Dienstalterszulage (Ziffer 7.11).
- 79 Mit der 3. mit Wirkung vom 06. Januar 1977 in Kraft getretenen Änderung wurde die Ziffer 5.21 der Besoldungsordnung 1973 überarbeitet (Ziffern 1 und 2). Mit der 4. Änderung vom 13. Januar 1978 wurden u. a. mit Wirkung vom 01. Januar 1978 die Ziffern 5.21, 5.22, 5.24 und 7.11 der Besoldungsordnung 1973 geändert.
- 80 Nach Ziffer 1.1 Besoldungsordnung 1986 galt sie für die Angehörigen der Zollverwaltung der Deutschen Demokratischen Republik, die in einem Dienstverhältnis standen. Die Besoldungsordnung 1986 regelte u. a. Folgendes:
- 81 Die Besoldung gliedert sich in a) Dienstbezüge (Vergütung für den Dienstgrad, Vergütung für die Dienststellung, Vergütung für das Dienstalter), b) Zulagen, c) Zuschläge, d) Stipendien (Ziffer 2.1.1). Die Angehörigen haben bei Vorliegen der Voraussetzungen Anspruch auf nachstehende weitere Zahlungen: a) Wohnungsgeld, b) Verpflegungsgeld, c) Bekleidungsgeld, d) Zuschüsse, e) staatlicher Ehegattenzuschlag, f) staatliches Kindergeld, g) Übergangsgebühren und Übergangsbeihilfen (Ziffer 2.1.2). Unter Ziffer 2.7 werden die Zulagen und unter Ziffer 2.8 die Zuschläge behandelt.
- 82 Ziffer 4 regelt die weiteren Zahlungen wie das Verpflegungsgeld, zu dem bestimmt ist: Die Mitarbeiter erhalten Verpflegungsgeld entsprechend der Grundnorm täglich in Höhe von 4,50 Mark. Das Verpflegungsgeld wird monatlich als konstanter Durchschnittsbetrag in Höhe von 136,97 Mark mit der Besoldung bezahlt (Ziffer 4.2.1). Verpflegungsgeld ist an die Angehörigen auch bei Lehrgängen, Studium und wissenschaftlicher Aspirantur, Urlaub, Schwangerschafts- und Wochenurlaub, Dienstunfähigkeit infolge Krankheit, Dienstbeschädigung und Quarantäne, Freistellung vom Dienst alleinstehender und verheirateter Mitarbeiter wegen Erkrankung der Kinder und Quarantäne in den Kindereinrichtungen, Gewährung von Mutterunterstützung und Freistellung wegen Nichtkrippenfähigkeit des Kindes für die jeweils bescheinigte Dauer zu zahlen (Ziffer 4.2.2). Verpflegungsgeld wird nicht gezahlt bei angewiesener Vollverpflegung, stationärem Aufenthalt in Krankenhäusern, Heilstätten, Kur- und Genesungsheimen sowie während prophylaktischer Kuren in den Erholungsheimen der Zollverwaltung der DDR, Einsatz im Kinderferienlager der Zollverwaltung der DDR, Abgeltung des Urlaubs in Geld und unbezahlter Freistellung vom Dienst (Ziffer 4.2.4).
- 83 Die Vergütung für den Dienstgrad der Offiziere (Besoldungsgruppen 1 bis 31) unterliegt dem gesetzlichen Lohnsteuerabzug. Die übrige Besoldung einschließlich Stipendium und die weiteren Zahlungen sind steuerfrei (Ziffer 5.1.1).
- 84 Der Beitragspflicht entsprechend der Versorgungsordnung unterliegen die Dienstbezüge, Zulagen, Stipendien einschließlich der Vergütung für das Dienstalter. Die übrige Besoldung und die weiteren Zahlungen sind beitragsfrei (Ziffer 5.2 Absätze 1 und 2).
- 85 Mit der 4. Änderung vom 18. August 1987 wurde die Ziffer 4.2.1 der Besoldungsordnung 1986 geändert (Ziffer 2).
- 86 Nach diesen Vorschriften lässt sich feststellen, dass das Verpflegungsgeld mit dem Gehalt gezahlt wurde und dass die kostenlose Verpflegung wegen des Wohnens in Gemeinschaftsunterkünften bzw. in Wohnheimen, insbesondere bei einer Delegation an amtseigene Schulen, bzw., soweit Vollverpflegung angewiesen war, gewährt wurde.
- 87 Unbeachtlich ist, dass das Verpflegungsgeld und die kostenlose Verpflegung neben dem Gehalt gezahlt bzw. gewährt wurden, denn nach § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV ist gleichgültig, unter welcher Bezeichnung diese Einnahmen geleistet werden. Die Sicherung der Kosten der Verpflegung zum Erhalt der Arbeitskraft ist ein wesentliches Element der Grundaufgabe des Arbeitsentgelts.
- 88 Das Verpflegungsgeld und die kostenlose Verpflegung wurden nach diesen Vorschriften zumindest im Zusammenhang mit der Beschäftigung gezahlt bzw. gewährt, so dass der erforderliche, aber auch ausreichende innere sachliche Zusammenhang gewahrt ist. Da sich der Begriff des Arbeitsentgelts nach § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV bestimmt, ist unmaßgeblich, wie das Verpflegungsgeld und die kostenlose Verpflegung nach der Vergütungsordnung 1957 und den Besoldungsordnungen 1965, 1973 und 1986 zu qualifizieren ist.
- 89 Es kann ausgeschlossen werden, dass es sich bei dem Verpflegungsgeld und der kostenlosen Verpflegung um eine Sozialleistung handelte, die dem Berechtigten auch unabhängig vom Bestehen des Beschäftigungsverhältnisses gewährt worden wäre (vgl. dazu auch BSG, Urteil vom 29. Januar 2004 – B 4 RA 19/03 R). Eine Regelung des DDR-Rechts, wonach Verpflegungsgeld oder kostenlose Verpflegung als Sozialleistung gezahlt bzw. gewährt worden wäre, ist dem Senat nicht bekannt. Die Beklagte hat eine solche Regelung gleichfalls nicht benannt.
- 90 Solches ergibt sich auch nicht aus dem Gesetz über die Abschaffung der Lebensmittelkarten vom 28. Mai 1958 (GBl DDR I 1958, 413).
- 91 Mit der Abschaffung der Lebensmittelkarten mit Wirkung vom 29. Mai 1958 (§ 1 des Gesetzes) wurde mit § 3 Abs. 1 des Gesetzes bestimmt, dass Arbeiter und Angestellte, die im Gebiet der Deutschen Demokratischen Republik in einem Arbeitsrechtsverhältnis stehen und deren monatlicher Bruttodurchschnittsverdienst 800 DM nicht übersteigt, monatlich einen dem Einkommen entsprechend gestaffelten Zuschlag erhalten. Nach § 3 Abs. 2 dieses Gesetzes wurden für Arbeiter und Angestellte mit niedrigem Verdienst die

Löhne erhöht. Dieser Zuschlag und die Lohnerhöhung waren als einheitlicher Zuschlag zu zahlen, der lohnsteuerfrei war und nicht der Beitragspflicht zur Sozialversicherung unterlag (§ 3 Abs. 3 des Gesetzes). Die zu diesem Gesetz ergangene Verordnung über die Zahlung eines Zuschlages zum Lohn der Arbeiter und Angestellten bei Abschaffung der Lebensmittelkarten - Lohnzuschlagsverordnung - vom 28. Mai 1958 (GBI DDR I 1958, 417) bestimmte dazu, dass der Zuschlag unabhängig von der bisher bezogenen Lebensmittelkarte nach den in der Anlage (Zuschlagstabelle) aufgeführten Sätzen zu zahlen ist (§ 2 Abs. 1 dieser Verordnung). Zugleich wurde festgelegt, dass der Zuschlag zu den Löhnen und Gehältern zu einem späteren Zeitpunkt in die Tariflöhne einbezogen wird, soweit er nicht gemäß § 3 Abs. 3 dieser Verordnung in die Lohn- oder Gehaltstarife eingearbeitet ist (§ 2 Abs. 2 dieser Verordnung).

- 92 In der Einleitung zum Gesetz über die Abschaffung der Lebensmittelkarten wird zwar darauf hingewiesen, dass die ökonomischen Voraussetzungen dafür geschaffen worden seien, die es gestatteten, in Verbindung mit der Abschaffung der Lebensmittelkarten erneut Maßnahmen zur weiteren Verbesserung der Lebenslage breiter Schichten der Werktätigen, besonders der Arbeiter und Angestellten mit niedrigerem Einkommen, durchzuführen. Im Zusammenhang mit der Abschaffung der Lebensmittelkarten würden die Preise der bisher auf Karten erhältlichen Lebensmittel erhöht. Ausgehend von dem Grundsatz der Arbeiter-und-Bauern-Macht, alle Maßnahmen im Interesse der Arbeiterklasse und aller anderen Werktätigen zu treffen, würden unter anderem für Arbeiter und Angestellte solche Regelungen getroffen, damit ihnen durch die Erhöhung der Preise für bisher auf Lebensmittelkarten bezogene Waren keine Mehraufwendungen entstünden.
- 93 § 3 Abs. 3 des Gesetzes über die Abschaffung der Lebensmittelkarten geht hierbei davon aus, dass sowohl der Zuschlag als auch die Lohnerhöhung Einnahmen aus dem Arbeitsrechtsverhältnis sind, denn ansonsten wäre die Regelung, wonach diese Einnahmen lohnsteuerfrei sind und nicht der Beitragspflicht zur Sozialversicherung unterliegen, überflüssig. Sozialleistungen waren nach dem Recht der DDR weder lohnsteuerpflichtig noch unterlagen sie der Beitragspflicht zur Sozialversicherung. Die Anordnung in § 2 Abs. 2 Lohnzuschlagsverordnung, den Zuschlag zu den Löhnen und Gehältern in die Tariflöhne einzubeziehen, bestätigt dies, denn Tariflöhne sind Einnahmen aus einem Arbeitsrechtsverhältnis und keine Sozialleistungen des Staates.
- 94 Damit wird deutlich, dass es bei dem Zuschlag bzw. der Lohnerhöhung wegen der gestiegenen Preise um einen Ausgleich durch eine allgemeine Anhebung des Arbeitsverdienstes ging. Nichts anderes kommt in der zum 01. Juni 1958 erfolgten Änderung des § 5 Vergütungsordnung 1957 mit der Erhöhung des Verpflegungsgeldes für die Angehörigen des AZKW zum Ausdruck, denn im Eingang der 5. DB zur Vergütungsordnung 1957 wird ausdrücklich auf das Gesetz über die Abschaffung der Lebensmittelkarten hingewiesen.
- 95 Soweit die Beklagte die sozialpolitische Fürsorge des Staates für die Beschäftigten der Zollverwaltung aus der allgemeinen Verpflegungsverpflichtung nach den Verpflegungsordnungen ableitet, führt dies ebenso wenig weiter wie der Hinweis der Beklagten auf § 228 AGB. Die Verpflegungsordnungen knüpften ebenso am Dienst(Arbeits)verhältnis an. Nach Ziffer 2.1 Abs. 2 Ordnung über das Verpflegungswesen in der Zollverwaltung der DDR (Verpflegungsordnung) vom 28. September 1965 galt: Der Anspruch auf Verpflegungsgeld oder Gemeinschaftsverpflegung beginnt mit dem Tage der Einstellung in die Zollverwaltung der DDR und endet mit dem Tage der Entlassung. Ziffer 2.1. Abs. 2 Ordnung über das Verpflegungswesen der Zollverwaltung der DDR (Verpflegungsordnung) vom 18. Juli 1977 bestimmte: Der Anspruch auf Verpflegungsgeld oder Vollverpflegung beginnt mit dem Tage der Einstellung in die Zollverwaltung der DDR und endet mit dem Tage der Entlassung. Ziffer 2.1. Abs. 2 Ordnung über die Verpflegungsversorgung in der Zollverwaltung der DDR – Verpflegungsordnung – vom 01. August 1989 ordnete an: Der Anspruch auf Verpflegung bzw. Verpflegungsgeld beginnt am Tag der Einstellung in der Zollverwaltung der DDR und endet am Tag der Entlassung. Im Übrigen regelten diese Verpflegungsordnungen, dass die Verpflegungsteilnehmer mit einer u. a. vollwertigen Verpflegung, unter strikter Wahrung u.a. der neuesten Erkenntnisse der Ernährungswissenschaften bzw. u. a. einer qualitativ hochwertigen Verpflegung auf der Grundlage der (in dieser Ordnung) festgelegten Verpflegungsnormen und Richtwerte zu versorgen waren. § 228 AGB bestimmte, dass der Betrieb die Versorgung der Werktätigen im Betrieb nach ernährungswissenschaftlichen Grundsätzen mit einer vollwertigen warmen Hauptmahlzeit und einer Zwischenverpflegung sowie mit Erfrischungen zu sichern hat. Damit ist nichts darüber ausgesagt, ob Verpflegungsgeld oder kostenlose Verpflegung eine Fürsorgerleistung des Staates darstellt. Vielmehr geht daraus vornehmlich hervor, dass die Zollverwaltung bzw. der Betrieb eine Einrichtung vorzuhalten hatten, in der die Möglichkeit bestand, angemessene Nahrung aufzunehmen.
- 96 Es ist auch nicht ersichtlich, dass es sich beim Verpflegungsgeld oder der kostenlosen Verpflegung um Aufwandsentschädigung gehandelt haben könnte.
- 97 Aufwandsentschädigungen sind (einkommensteuerrechtlich) Ersatzleistungen für berufliche Ausgaben, Verdienstaufwendungen und Zeitverlust, wozu auch Zehrgeld (Geld, das auf einer Reise besonders für die Ernährung bestimmt ist: vgl. www.duden.de) gehört (Heinicke in Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 7. Auflage 1988 und 31. Auflage 2012, § 3, Stichwort Aufwandsentschädigungen und Zehrgelder).
- 98 Kostenlose Verpflegung und damit auch Verpflegungsgeld dienen der eigenen Unterhaltssicherung und sind daher grundsätzlich eigenwirtschaftlich und nicht beruflich veranlasst. Anhaltspunkte dafür, dass das Verpflegungsgeld als Zehrgeld diene, liegen nicht vor.

- 99 Entgegen der Ansicht der Beklagten handelt es sich beim Verpflegungsgeld auch nicht – ähnlich wie bei einem durchlaufenden Posten – um eine Einnahme, die sich nicht auf den Lebensstandard ausgewirkt haben kann. Dies zeigt sich daran, dass ohne Verpflegungsgeld weniger Geld zur Verfügung steht, so dass notwendigerweise auch der Lebensstandard sinkt.
- 100 Nach alledem besteht wenigstens ein mittelbarer Zusammenhang zwischen dem Verpflegungsgeld bzw. der kostenlosen Verpflegung und der Beschäftigung.
- 101 Der Berücksichtigung des Verpflegungsgeldes bzw. der kostenlosen Verpflegung als Arbeitsentgelt steht nicht § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 SGB IV in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1983 (BGBl I 1983, 1532) in Verbindung mit § 1 Satz 1 Arbeitsentgeltverordnung in der Fassung der Verordnung vom 12. Dezember 1989 (GBl I 1989, 2177) – ArEV - entgegen.
- 102 § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB IV ermächtigt die Bundesregierung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats zur Wahrung der Belange der Sozialversicherung, insbesondere zur Vereinfachung des Beitragseinzugs, zu bestimmen, dass einmalige Einnahmen oder laufende Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse oder ähnliche Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden, ganz oder teilweise nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen sind. Dabei ist nach § 17 Abs. 1 Satz 2 SGB IV eine möglichst weitgehende Übereinstimmung mit den Regelungen des Steuerrechts sicherzustellen.
- 103 Die Ermächtigung zum Erlass dieser Rechtsverordnung ist wegen des umfassenden Arbeitsentgeltbegriffs des § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV erforderlich, da ansonsten alle laufenden und einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung Arbeitsentgelt wären. Steuern und Sozialversicherungsbeiträge haben aber unterschiedliche Funktionen, so dass lediglich eine möglichst weitgehende Übereinstimmung mit den Regelungen des Steuerrechts geboten ist. Wesentlicher Gesichtspunkt muss die Wahrung der Belange der Sozialversicherung sein. Wahrung der Belange der Sozialversicherung bedeutet, dass bei der Abweichung vom Arbeitsentgeltbegriff des § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV die Interessen aller Beteiligten, also der Versicherten, der Arbeitgeber und der Sozialversicherungsträger, sorgfältig und unter Berücksichtigung der sozialpolitischen Gesichtspunkte abzuwägen sind (vgl. Kommentar der Gesetzlichen Rentenversicherung, 75. Ergänzungslieferung, September 2011, § 17 SGB IV Rz. 2).
- 104 Der von der Beklagten angenommene Grundsatz der Parallelität von Steuer- und Beitragspflicht besteht mithin nicht in der Weise, dass die Steuerfreiheit von Einnahmen zugleich die Beitragsfreiheit dieser Einnahmen und mithin ihre fehlende Rentenrelevanz zur Folge hätte. Es gibt zudem keinen Grundsatz, der besagt, dass die Steuer- und Beitragsfreiheit von Einnahmen nach dem Recht der DDR zugleich dazu führt, dass diese Einnahmen rentenrechtlich nach Bundesrecht ohne Bedeutung sind. Vielmehr wird nach § 259 b SGB VI – anders als bei Versicherten in der Sozialpflichtversicherung und der freiwilligen Zusatzrentenversicherung der DDR – nicht geprüft, in welchem Umfang dieser Verdienst rentenwirksam war und ob hierfür Beiträge zu entrichten waren oder gezahlt worden sind (BSG, Urteil vom 30. August 2000 – B 5/4 RA 87/97 R, zitiert nach juris). Da maßgeblich die Rechtslage ist, die im Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens des AAÜG am 01. August 1991 bestand, denn das AAÜG hat infolge fehlender abweichender Anordnungen allein an das bei seinem In-Kraft-Treten geltende Bundesrecht angeknüpft, ist das Steuerrecht der DDR, nämlich die Verordnung über die Besteuerung der Arbeitseinkommen vom 22. Dezember 1952 (GBl DDR 1952, 1413) – AStVO - nicht anwendbar. Die AStVO galt am 01. August 1991 nicht mehr. Demzufolge findet sich insbesondere im AAÜG kein Hinweis darauf, dass es auf die AStVO für den Begriff des Arbeitsentgelts nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG ankommen soll (BSG, Urteil vom 23. August 2007 – B 4 RS 4/06 R).
- 105 Das BSG hat im Urteil vom 23. August 2007 – B 4 RS 4/06 R aber auch nicht die Lohnsteuerpflicht fingiert. Es hat allerdings, ohne dies ausdrücklich zu erwähnen, § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB IV i. V. m. § 1 ArEV analog angewandt. Dies ist im Sinne der Wahrung der Belange der Sozialversicherung geboten, wie dies im Urteil des BSG vom 30. Oktober 2014 – B 5 RS 1/13 R bestätigt worden ist. Ohne eine entsprechende analoge Anwendung wäre nämlich, da § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG lediglich an das Arbeitsentgelt anknüpft, das sich nach § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV bestimmt, jede Einnahme als Arbeitsentgelt zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob diese Einnahme tatsächlich oder fingiert steuerpflichtig oder steuerfrei bzw. beitragspflichtig oder beitragsfrei war oder ist. Eine solche umfassende Berücksichtigung der Einnahmen wäre jedoch nicht gerechtfertigt, denn dies hätte eine Besserstellung der Angehörigen der Zusatz- und Sonderversorgungssysteme gegenüber Versicherten einer Beschäftigung, die dem bundesdeutschen Sozialversicherungsrecht unterliegen, zur Folge. Da in beiden Fällen wegen der Einnahmen, die einer späteren Rente zugrunde zu legen sind, am Begriff des Arbeitsentgelts angeknüpft wird, sind folgerichtig auch diejenigen Regelungen zu beachten, die ausnahmsweise die Rentenwirksamkeit einer Einnahme ausschließen.
- 106 Daher ist unbeachtlich, ob im Zufluss- oder Entstehungszeitpunkt oder zu irgendeinem anderen Zeitpunkt der Einnahme eine Lohnsteuerpflicht nach dem Recht der DDR bestand, denn mit dem – ohnehin nicht mehr anwendbaren - Steuerrecht der DDR kann der gebotene Vergleich mit Versicherten einer Beschäftigung, die dem bundesdeutschen Sozialversicherungsrecht unterliegen, nicht vorgenommen werden.
- 107 Dies bedeutet, dass diese Ausnahmeregelungen lediglich entsprechend anzuwenden sind. Es ist also zu prüfen, ob eine in Frage stehende Einnahme, wenn sie unter der Geltung des bundesdeutschen Rechts erzielt worden wäre, von solchen Ausnahmeregelungen erfasst worden wäre.

- 108 Dies trifft auf das Verpflegungsgeld oder die kostenlose Verpflegung nicht zu.
- 109 § 1 ArEV bestimmt: Einmalige Einnahmen, laufende Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse sowie ähnliche Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden, sind nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen, soweit sie lohnsteuerfrei sind und sich – was vorliegend nicht einschlägig ist – aus § 3 ArEV nichts Abweichendes ergibt.
- 110 Es gelten hierbei aus den bereits oben genannten Gründen die Vorschriften des Einkommensteuerrechts, die am 01. August 1991 bestanden.
- 111 Ob hierbei auch § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 EStG im Rahmen der Verweisung des § 1 ArEV als Vorschrift über die Steuerfreiheit Anwendung findet, erscheint zweifelhaft.
- 112 Danach gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Es ist gleichgültig, ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt und ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht.
- 113 Diese Vorschrift regelt nach ihrem Wortlaut nicht die Lohnsteuerfreiheit von Einnahmen, sondern definiert die zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehörenden Einnahmen. Sie entspricht damit bezüglich der steuerpflichtigen Einnahmen der Vorschrift des § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV hinsichtlich der beitragspflichtigen Einnahmen. Angesichts der unterschiedlichen Zweckbestimmung von Steuer- und Sozialversicherungsrecht müssen daher mit den – auch wörtlich unterschiedlichen – Definitionen der maßgeblichen Einnahmen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 EStG und § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV nicht notwendigerweise dieselben Einnahmen inhaltlich identisch erfasst sein.
- 114 Sie stellt mithin keine Regelung über die Lohnsteuerfreiheit im eigentlichen Sinne dar. Ob sie gleichwohl von der Verweisung erfasst wird, bedarf jedoch keiner Entscheidung, denn selbst danach wären das Verpflegungsgeld oder die kostenlose Verpflegung nicht lohnsteuerfrei.
- 115 Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 EStG gehören zwar nicht solche Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Ein Vorteil wird dann aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt, wenn aufgrund einer Gesamtwürdigung der für die Zuwendung maßgebenden Umstände zu schließen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht. Tritt das Interesse des Arbeitnehmers gegenüber dem des Arbeitgebers in den Hintergrund, kann eine Lohnzuwendung zu verneinen sein. Ist aber neben dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben, so liegt die Vorteilsgewährung nicht in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers und führt zur Lohnzuwendung. Die zur Beurteilung einer solchen Einnahme vorzunehmende Gesamtwürdigung hat insbesondere Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck zu berücksichtigen. Dabei besteht eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Bereicherung des Arbeitnehmers. Je höher aus der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist, desto geringer wiegt das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse (BFH, Urteil vom 21. Januar 2010 – VI R 51/08, zitiert nach juris, m. w. N.).
- 116 Die Rechtsprechung des BSG im o. g. Urteil vom 30. Oktober 2014 - B 5 RS 1/13 R zur notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen überträgt jedoch diese Rechtsprechung des BFH auf den Begriff des Arbeitsentgelts.
- 117 Das Verpflegungsgeld und kostenlose Verpflegung sind mithin nach den gleichen Maßstäben zu beurteilen. Denn wenn die kostenlose Verpflegung im Rahmen einer Gemeinschaftsverpflegung keine steuerfreie, sondern regelmäßig mangels einer Steuerbefreiungsnorm eine steuerbare und steuerpflichtige Einnahme ist (so zur unentgeltlichen Verpflegung eines Soldaten im Rahmen der Gemeinschaftsverpflegung: BFH, Urteil vom 24. März 2011 – VI R 11/10, zitiert nach juris), kann dies für ein Verpflegungsgeld, unabhängig davon, ob es als originäre Barleistung oder als Substitution für eine Sachleistung erbracht wird, nicht anders sein.
- 118 Das Verpflegungsgeld und kostenlose Verpflegung rechnen schon deswegen zu den maßgeblichen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, weil diese Einnahmen einen nicht unerheblichen Teil der Einnahmen im Verhältnis zu den gesamten Einnahmen ausmachen. Demgegenüber ist schon nicht ersichtlich, welcher eigenbetriebliche Zweck im Sinne einer notwendigen Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung mit dem Verpflegungsgeld und der kostenlosen Verpflegung verbunden gewesen sein könnte, denn auch ohne Verpflegungsgeld und kostenlose Verpflegung wäre die Einsatzfähigkeit der Beschäftigten gewährleistet gewesen. Die Beklagte selbst teilt im Übrigen diese Auffassung zumindest für das ab 1991 gezahlte Verpflegungsgeld. Einen sachlichen Grund, weswegen dies für eine Zeit davor anders sein sollte, vermag der Senat nicht zu erkennen; ein solcher Grund wird auch von der Beklagten nicht genannt. Soweit die Beklagte meint, es habe im ureigenen Interesse der Zollverwaltung der DDR gelegen, ihren Mitarbeitern eine Vollverpflegung anzubieten, um eine umfassende Kontrolle über die Beschäftigten in Wohnheimen zu gewährleisten, erschließt sich nicht, wie dies durch eine Vollverpflegung, die lediglich Folge des Wohnens in Wohnheimen war, hätte geschehen können. Eine solche Überwachung wäre vielmehr durch eine generelle Anordnung zum ständigen Aufenthalt aller Mitarbeiter der Zollverwaltung in Kasernen

(mit oder ohne Vollverpflegung) und zwar verbunden mit ständigen Kontrollen insbesondere außerhalb des Dienstes (und nicht lediglich bei der Nahrungsaufnahme) zu gewährleisten gewesen. Wie eine solche umfassende Kontrolle durch die Zahlung eines Verpflegungsgeldes sicherzustellen gewesen wäre, vermag der Senat erst Recht nicht nachzuvollziehen.

- 119 Das Verpflegungsgeld und die kostenlose Verpflegung würden mithin als anderer Bezug im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit rechnen und wären danach steuerpflichtig.
- 120 Sie sind auch nach keiner anderen Vorschrift des EStG steuerfrei.
- 121 Die Steuerfreiheit bestimmt sich nach § 3 EStG.
- 122 Das Verpflegungsgeld wird von keiner Regelung dieser Vorschrift, insbesondere nicht von § 3 Nr. 4 Buchstabe c EStG, erfasst.
- 123 § 3 Nr. 4 Buchstabe c EStG bestimmt: Steuerfrei sind bei Angehörigen der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes, der Bereitschaftspolizei der Länder, der Vollzugspolizei und der Berufsfeuerwehr der Länder und Gemeinden und bei Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei des Bundes, der Länder und Gemeinden Verpflegungs- und Beköstigungszuschüsse und der Geldwert der im Einsatz unentgeltlich abgegebenen Verpflegung.
- 124 Diese Vorschrift betrifft, sofern sie überhaupt auf Angehörige der Finanzverwaltung einschließlich des Zolls anwendbar wäre, jedoch lediglich die im Einsatz u. a. gezahlten Verpflegungs- und Beköstigungszuschüsse. Zuschüsse dieser Art, die im normalen Dienst gezahlt werden, sind mithin nicht steuerfrei (Heinicke in Schmidt, a.a.O., 7. und 31. Auflage, § 3 jeweils Stichwörter Verpflegungszuschüsse und Bundeswehr).
- 125 Es ist weder vorgetragen, noch ergibt sich sonst ein Hinweis darauf, dass Verpflegungsgeld oder kostenlose Verpflegung wegen der Teilnahme an außerhalb des normalen Dienstes geleisteten besonderen Einsätzen gewährt worden wäre.
- 126 Dem Berechtigten wurde Verpflegungsgeld im beantragten und tenorierten Umfang gezahlt. Dies ergibt sich aus den vorliegenden Besoldungsstammkarten in Verbindung mit der von der Beklagten übermittelten Aufstellung über die Zahlung von Verpflegungsgeld. Dies gilt auch für das Jahr 1980. Der Besoldungsstammkarte 1980 ist für dieses Jahr die Zahlung von Verpflegungsgeld zu entnehmen. Allerdings lässt sich der von der Klägerin zunächst geltend gemachte Betrag von 1.608,85 Mark daraus nicht zweifelfrei erkennen. Der nunmehr von der Klägerin beanspruchte Betrag von 1.593,59 Mark entspricht jedoch, wie von der Beklagten ausgeführt, dem insoweit bestehenden Anspruch nach der Besoldungsordnung.
- 127 Es ist zwar nicht nachgewiesen, aber jedenfalls glaubhaft gemacht, dass dem Berechtigten während der Absolvierung eines Fremdsprachenlehrgangs und ansonsten zur Dienstausübung vom 13. Mai 1972 bis 23. Mai 1972 und vom 8. Juni 1972 bis 21. Juni 1972 in Berlin und während seines Fachschulbesuches vom 1. Oktober 1973 bis 31. Juli 1975 kostenlose Verpflegung gewährt wurde.
- 128 Es bedarf zwar grundsätzlich des Vollbeweises. § 6 Abs. 6 AAÜG lässt jedoch die Glaubhaftmachung genügen, denn danach gilt: Wird ein Teil des Verdienstes nachgewiesen und der andere Teil glaubhaft gemacht, wird der glaubhaft gemachte Teil des Verdienstes zu fünf Sechsteln berücksichtigt.
- 129 Eine Tatsache ist als glaubhaft anzusehen, wenn ihr Vorliegen nach dem Ergebnis der Ermittlungen, die sich auf sämtliche erreichbaren Beweismittel erstrecken sollen, überwiegend wahrscheinlich ist (§ 23 Abs. 1 Satz 2 SGB X), also mehr dafür als dagegen spricht. Dieser Beweismaßstab ist durch seine Relativität gekennzeichnet. Es reicht die gute Möglichkeit aus, wobei es genügt, wenn bei mehreren ernstlich in Betracht zu ziehenden Möglichkeiten das Vorliegen einer davon relativ am wahrscheinlichsten ist, weil nach Gesamtwürdigung aller Umstände besonders viel für diese Möglichkeit spricht; von mehreren ernstlich in Betracht zu ziehenden Sachverhaltsvarianten muss den übrigen gegenüber einer das Übergewicht zukommen, wobei durchaus gewisse Zweifel bestehen bleiben können (BSG, Beschluss vom 08. August 2001 - B 9 V 23/01 B, abgedruckt in SozR 3-3900 § 15 Nr 4 unter Hinweis u. a. auf BSG, Urteil 17. Dezember 1980 - 12 RK 42/80 = SozR 5070 § 3 Nr. 1).
- 130 Davon ausgehend ist die Gewährung kostenloser Verpflegung im genannten Zeitraum jedenfalls überwiegend wahrscheinlich.
- 131 Nach der vorgelegten Auskunft des F G vom 7. April 2011, der von 1963 bis Anfang der 80er Jahre Küchenleiter der Gemeinschaftsunterkunft der Zollverwaltung in B-war, meldeten sich Zollbedienstete, die nach Berlin versetzt oder abgeordnet wurden, in den Fällen der Nutzung der kostenlosen Unterkunft mit einem Laufzettel in seiner Dienststelle und hatten an der kostenlosen Vollverpflegung teilzunehmen. Es erfolgte eine Vergleichsmittelteilung an die Besoldungsstelle der Abteilung Finanzen, die Grundlage für die Nichtzahlung des Verpflegungsgeldes an den Zollbediensteten und die Bereitstellung der finanziellen Mittel für seine Dienststelle war. Eine eigenständige Versorgung des Zollbediensteten war nach seiner Auskunft weder gestattet noch wegen fehlender räumlicher Voraussetzungen möglich. Nur wenn der Bedienstete an dienstfreien Tagen oder Urlaub sich nicht in Berlin aufhielt, bestand die Möglichkeit der vorherigen tageweisen Abmeldung. Dazu hatte er die entsprechenden Marken in der Dienststelle Wohnheim abzugeben. Dies war Grundlage dafür, dem Zollbediensteten nach Ablauf des Monats das Verpflegungsgeld in Höhe des jeweiligen Tagessatzes als Barzahlung auf Liste gegen Unterschrift auszuhändigen.

- 132 Nach der vorgelegten Auskunft des W VI vom 3. März 2011, der seit 1961 zunächst in der Abteilung Finanzen des Amtes für Zoll und Kontrolle des Warenverkehrs und später in der Abteilung Finanzen der Hauptverwaltung der Zollverwaltung der DDR bis 1990 tätig war, erfolgte die Ausbildung an der Fach- bzw. Hochschule der Zollverwaltung in P auf der Grundlage einer Versetzung an diese Bildungseinrichtung. In dieser Zeit wurde ein Verpflegungsgeld nicht gezahlt, da der Beschäftigte die angewiesene kostenlose Vollverpflegung in Anspruch nahm. Die Besoldungsstammkarten sollten einen Hinweis auf die Fach- oder Hochschule der Zollverwaltung in P enthalten.
- 133 Diese Ausführungen erklären, weswegen nach den Besoldungsstammkarten in den oben genannten Zeiten die Zahlung eines Verpflegungsgeldes nicht vermerkt ist. Die Besoldungsstammkarten enthalten als Erklärung den oben genannten Auskünften entsprechend Hinweise auf die Absolvierung eines Lehrganges bzw. eines Fachschulbesuches und einer Abordnung. Den Besoldungsstammkarten ist ebenfalls zu entnehmen, dass der Berechtigte vor seiner jeweiligen Abordnung im Grenzzollamt F beschäftigt war. Wohnort des Berechtigten war nach diesen Besoldungsstammkarten ebenfalls F
- 134 Die Voraussetzungen für die Gewährung einer kostenlosen Verpflegung lagen mithin vor, wobei aufgrund der vorhandenen Besoldungsstammkarten auch feststeht, dass während der Teilnahme am Fremdsprachenlehrgang und der Abordnung zur Dienstleistung nach Berlin und des Besuches der Fachschule kein Verpflegungsgeld gezahlt wurde. Sowohl die Abordnung von seinem Einsatz- und Wohnort als auch die grundsätzliche Verpflichtung, an der Gemeinschaftsverpflegung teilzunehmen, sprechen dafür, dass der Berechtigte während diesen Zeiten an der Gemeinschaftsverpflegung teilnahm und ihm daher kostenlose Verpflegung gewährt wurde. Allerdings steht damit nicht zugleich fest, dass der Berechtigte an jedem Tag an der Gemeinschaftsverpflegung teilnahm und eine kostenlose Verpflegung erhielt. Insbesondere können Fehlzeiten durch Krankheit und andere Umstände nicht ausgeschlossen werden. Angesichts dessen ist der Vollbeweis nicht erbracht, aber zumindest glaubhaft gemacht, dass in diesen Zeiten kostenlose Verpflegung gewährt wurde.
- 135 Der Reinigungszuschuss rechnet hingegen nicht zum tatsächlich erzielten Arbeitsentgelt nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG. Er wird nicht von § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV erfasst. Er stellt keine Einnahme aus der Beschäftigung des Berechtigten bei der Zollverwaltung der DDR dar. Zumindest ist er steuerfreier Auslagenersatz.
- 136 Rechtsgrundlage für die Zahlung eines Reinigungszuschusses (eines Bekleidungsgeldes) waren ebenfalls die bereits o. g.
- 137 a) Vergütungsordnung 1957,
- 138 b) Besoldungsordnung 1965
- 139 c) Besoldungsordnung 1973
- 140 d) Besoldungsordnung 1986.
- 141 Die Vergütungsordnung 1957 bestimmte dazu in § 8 Abs. 1 und 2: Für den Dienst wird Bekleidung in dem in der Bekleidungsordnung festgelegten Umfang kostenlos zur Verfügung gestellt. Angehörige des AZKW, die den Dienst bestimmungsgemäß in Zivil verrichten, erhalten monatlich 20 DM Kleidergeld. Dieses wird zusammen mit dem Gehalt bezahlt.
- 142 Mit Ziffer 7 der 1. DB zur Vergütungsordnung 1957 wurde zu § 8 Abs. 1 Vergütungsordnung 1957 geregelt: Bekleidungsgeld wird nur gewährt, wenn mindestens 20 Tage im Monat auf Grund einer dienstlichen Anweisung Zivilkleidung getragen werden muss.
- 143 Die Besoldungsordnung 1965 bestimmte: Den Angehörigen der Zollverwaltung wird Bekleidung zur Dienstdurchführung entsprechend den Festlegungen der Bekleidungsordnung kostenlos zur Verfügung gestellt (Ziffer 5.01). Verrichten Angehörigen der Zollverwaltung ihren Dienst weisungsgemäß in Zivil, so erhalten sie monatlich 30,- MDN Bekleidungsgeld <Tagessatz 1,- MDN> (Ziffer 5.11 Satz 1). Die Zahlung des Bekleidungsgeldes ist auch an den vorgenannten Personenkreis vorzunehmen bei Urlaub, bei Mutterschaftsurlaub, bei Dienstunfähigkeit infolge Krankheit bis zur Dauer von 90 Tagen im Kalenderjahr und bei Besuch von Parteischulen, wenn kein Stipendium gewährt wird, die vollen Dienstbezüge weitergezahlt werden und vor Beginn des Schulbesuches Bekleidungsgeld gezahlt wurde (Ziffer 5.12). Bekleidungsgeld wird nicht gezahlt a) bei unbezahlter Freizeit, b) wenn Angehörige der Zollverwaltung aus gesundheitlichen Gründen oder mit Genehmigung des Leiters der Zollverwaltung bzw. des Leiters der Bezirksverwaltung zeitweise Zivil tragen, ohne dass eine dienstliche Notwendigkeit dafür vorliegt, c) an weibliche Angehörige mit Mannschafts- oder Unterführerdienstgrad, die als technische Kräfte im Innendienst der Hauptverwaltung oder Bezirksverwaltung zeitweise Zivil tragen, ohne dass eine dienstliche Notwendigkeit dafür vorliegt (Ziffer 5.13).
- 144 Die Besoldungsordnung 1973 bestimmte: Den Mitarbeitern der Zollverwaltung wird Bekleidung zur Dienstdurchführung entsprechend den Festlegungen der Bekleidungsordnung kostenlos zur Verfügung gestellt (Ziffer 5.01). Verrichten Angehörigen im operativen Dienst ihren Dienst weisungsgemäß in Zivil, so erhalten sie monatlich 80,00 Mark Bekleidungsgeld <Tagessatz 2,70 Mark> (Ziffer 5.02 Satz 1). Die Zahlung des Bekleidungsgeldes ist auch an die unter Ziffer 5.02 genannten Angehörigen vorzunehmen bei Urlaub, bei Schwangerschafts- und Wochenurlaub, bei Dienstunfähigkeit infolge Krankheit bis zur Dauer von 90 Tagen im Kalenderjahr. Bei angebrochenen Monaten ist das Bekleidungsgeld kalendertäglich zu zahlen (Ziffer 5.03).

- 145 Zum Reinigungszuschlag regelte Ziffer 5.30 Besoldungsordnung 1973: Mitarbeiter der Zollverwaltung, die ständig Uniform tragen, erhalten einen monatlichen Reinigungszuschlag zur Besoldung von 3,50 Mark. Der Reinigungszuschlag ist nicht lohnsteuerpflichtig und unterliegt nicht dem Abzug für den Versorgungsfonds. Der Reinigungszuschlag ist auch an technische Kräfte zu zahlen, die auf eigenen Wunsch ständig in Uniform gehen. Im Monat der Einstellung bzw. Entlassung ist der Reinigungszuschlag in voller Höhe zu zahlen. Bei nicht ständigen Uniformträgern werden die Reinigungskosten für jährlich eine Uniformreinigung in Höhe der vorgelegten Quittung erstattet. Voraussetzung für die Erstattung ist, dass der betreffende Mitarbeiter keinen Reinigungszuschlag erhält.
- 146 Die Besoldungsordnung 1986 bestimmte unter Ziffer 4 (weitere Zahlungen) zum Reinigungszuschuss: Angehörige, die ständig Uniform tragen, erhalten einen monatlichen Reinigungszuschuss zur Besoldung in Höhe von 3,50 DM. Der Reinigungszuschuss ist auch an technische Kräfte zu zahlen, die auf eigenen Wunsch ständig Uniform tragen. Im Monat der Einstellung bzw. der Entlassung ist der Reinigungszuschuss in voller Höhe zu zahlen. Bei nicht ständigen Uniformträgern werden die Reinigungskosten für jährlich eine Uniformreinigung in Höhe der vorgelegten Quittungen erstattet (Ziffer 4.4.).
- 147 Unabhängig von den genannten Regelungen bestanden bezüglich der Pflege und Instandhaltung der Dienstbekleidung weitere Bestimmungen.
- 148 Die Dienstanweisung Nr. 25/64 vom 23. September 1964 ordnete u. a. an: Jeder Angehörige der Zollverwaltung der DDR ist für die sorgfältige Pflege und Instandhaltung der ihm übergebenen Dienstbekleidung verantwortlich. Die Vorgesetzten haben durch regelmäßige Kontrollen (Bekleidungsappelle) das saubere und vorschriftsmäßige Auftreten der Angehörigen der Zollverwaltung zu gewährleisten (Ziffer 1). Jedem Angehörigen der Zollverwaltung der DDR – mit Ausnahme der Empfänger von Bekleidungs- oder Aufwandsentschädigung – sind jährlich nach Vorlage der Rechnungen folgende Ausgaben aus dem Staatshaushalt zu erstatten: 2 Uniformreinigungen, eine Reinigung der Stiefelhose, eine Reinigung des Wintermantels und 3 Schuh- bzw. Stiefelbesohlungen (Ziffer 2). Angehörige der Zollverwaltung, die in der Güterkontrolle (Eisenbahn) ihren Dienst verrichten, erhalten zusätzlich die Kosten für eine Schuh- bzw. Stiefelbesohlung erstattet (Ziffer 2.1). Angehörige der Zollverwaltung, die in der Kontrolle des Reiseverkehrs (Straße, Bahn, Wasser) ihren Dienst verrichten, erhalten zusätzlich die Kosten für eine Uniformreinigung und eine Reinigung der Stiefelhose erstattet (Ziffer 2.2). Zurückgegebene Dienstbekleidung ist, sofern eine Weiterverwendung möglich ist, reinigen zu lassen und mit verminderter Tragezeit auszugeben (Ziffer 4.1).
- 149 In der Ordnung über die Uniformarten sowie die Trageweise und die Normen und Tragezeiten der Bekleidung und Ausrüstung der Zollverwaltung der DDR (Bekleidungsordnung) 3/66 – Befehl vom 20. August 1966 – ist darauf hingewiesen, dass jeder uniformierte Angehörige der Zollverwaltung der DDR verpflichtet ist, die Bekleidung und Ausrüstung zu pflegen und schonend zu behandeln (Einleitung letzter Satz), und zum Tragen der Uniform im Dienst (grundsätzlich) alle Angehörigen der Zollverwaltung der DDR verpflichtet sind (Abschnitt A Ziffer 1).
- 150 Zur Zahlung eines Pauschalbetrages für die Kosten der Uniformreinigung und Schuhbesohlung war erstmals durch die Abteilung Finanzen am 4. Juni 1968 mit Wirkung ab 1. Januar 1969 bestimmt worden, dass keine Einwände bestehen, an alle Genossen der Zollverwaltung einen Pauschalbetrag in Höhe von Mark 42 pro Jahr für das Reinigen der Uniformen und für Schuhbesohlungen auszuführen. Der Betrag war monatlich in Höhe Mark 3,50 mit der Besoldung auszuführen.
- 151 Dies wurde mit der 1. Änderung der Dienstanweisung Nr. 25/64 vom 28. November 1968 umgesetzt und dazu bestimmt: Punkt 2 der Dienstanweisung Nr. 25/64 wird mit Wirkung vom 1. Januar 1969 außer Kraft gesetzt (Ziffer 1). An Angehörige der Zollverwaltung, die zum Tragen der Uniform verpflichtet sind und kein Bekleidungs- oder Aufwandsentschädigung erhalten, wird jährlich ein Pauschalbetrag von 42 Mark für Uniformreinigungen und Schuhbesohlungen ausgezahlt (Ziffer 2). Die Auszahlung erfolgt mit der monatlichen Besoldung in Höhe von 3,50 Mark jeweils für den vollen Monat (Ziffer 3). Die bisherige Vorlage der Quittungen zur Kostenerstattung entfällt (Ziffer 4). Die Änderung zur Dienstanweisung 25/64 tritt mit Wirkung vom 1. Januar 1969 in Kraft und ist allen Angehörigen der Zollverwaltung bekanntzugeben (Ziffer 5).
- 152 Mit der oben genannten Ziffer 5.30 Besoldungsordnung 1973 erfolgte allerdings erstmalig die Umsetzung durch Aufnahme der entsprechenden Regelung in einer Besoldungsordnung.
- 153 Im Übrigen gab es zur Pflege und Instandhaltung der Dienstbekleidung nachfolgend keine grundlegenden Änderungen. So bestimmte die Ordnung über das Bekleidungs- und Ausrüstungswesen der Zollverwaltung der DDR (Bekleidungsordnung) 2/87 vom 29. Juli 1987 u. a. Folgendes: Die Pflege, Sauberkeit und Einsatzbereitschaft der Grundausrüstung an Bekleidung und Ausrüstung (B/A genannt; vgl. Ziffer 1.1 Abs. 1 Satz 1) ist von den Angehörigen ständig zu gewährleisten und von dem dienstlichen Vorgesetzten auf der Grundlage der Festlegungen der Anlage 2 zur Bekleidungsordnung zu kontrollieren (Ziffer 1.7 Satz 2). Für die Zahlung von Bekleidungs- oder Aufwandsentschädigung gelten die in der Besoldungsordnung der Zollverwaltung getroffenen Regelungen (Ziffer 1.10). Bekleidung und Ausrüstung sind wichtige materielle Bestandteile der Einsatzbereitschaft und müssen deshalb ständig in einwandfreiem Zustand und vollständig vorhanden sein. Jeder Angehörige ist verantwortlich für die ihm übergebenen B/A und somit auch für ihre Reinigung, Pflege und Instandhaltung. Die Reinigung hat unter Beachten der in den Bekleidungsgegenständen angebrachten Pflegesymbole zu erfolgen. Die dafür erforderlichen Aufwendungen werden durch die monatliche Zahlung eines

Reinigungszuschusses entsprechend der Besoldungsordnung abgegolten (Anlage 2 Ziffer 4 Abs. 1).

- 154 Ausgehend davon handelt es sich beim Reinigungszuschuss bereits nicht um Arbeitsentgelt. Jedenfalls ist der Reinigungszuschuss nach § 3 Nr. 50 EStG steuerfrei.
- 155 Der Reinigungszuschuss ist kein Vorteil, der sich bei objektiver Würdigung aller Umstände als Entlohnung darstellt; vielmehr erweist er sich als notwendige Begleiterscheinung einer betriebsfunktionalen Zielsetzung.
- 156 Ebenso wie die Nahrungsaufnahme befriedigt zwar auch die Bekleidung ein allgemeines menschliches Bedürfnis, so dass deshalb in aller Regel ein erhebliches eigenes Interesse des Arbeitnehmers an der unentgeltlichen Zuwendung von Bekleidung anzunehmen ist (BFH, Urteil vom 5. Mai 1994 – VI R 55/92 u. a., Rdnr. 14, zitiert nach juris). Kleidung, die auch im privaten Leben getragen werden kann, gehört daher zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn sie dem Arbeitnehmer unentgeltlich überlassen wird. Etwas anderes kann ausnahmsweise für solche Kleidungsstücke gelten, die zwar auch im privaten Leben getragen werden können, deren unentgeltliche Überlassung an den Arbeitnehmer jedoch einen ganz im Vordergrund stehenden betrieblichen Zweck, wie ein einheitliches Erscheinungsbild aller Mitarbeiter als Erkennungsmerkmal gegenüber der Öffentlichkeit (Kunden, Lieferanten, Geschäftspartner) verfolgt, insbesondere wenn keine Individualbekleidung entsprechend den speziellen Wünschen der Arbeitnehmer, sondern eine standardisierte Gemeinschaftsausstattung zur Verfügung gestellt wird (BFH, Urteil vom 22. Juni 2006 – VI R 21/05, Rdnrn. 16, 19 und 20, zitiert nach juris). Zum Arbeitslohn rechnet aber jedenfalls nicht die typische Berufskleidung, die dem Arbeitnehmer unentgeltlich überlassen wird, denn solche Kleidung befriedigt kein allgemeines menschliches Bedürfnis, sondern wird aus ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interessen zur Verfügung gestellt. Dies gilt insbesondere für Uniformen, zu deren Tragung der Arbeitnehmer während der Dienstausbung verpflichtet ist und die im Allgemeinen von (Privat)Personen nicht im privaten Leben getragen werden. Dies betrifft insbesondere die Uniform der Mitarbeiter der Zollverwaltung der DDR.
- 157 Die Beklagte weist zutreffend darauf hin, dass für das Tragen der Uniform der Zollverwaltung der DDR wesentlich und bestimmend war, deren Träger als hoheitlich handelnde Personen des Staates auszuweisen und ihnen ein einheitliches Erscheinungsbild zu geben, hinter dem jegliches privates Interesse des Mitarbeiters am Tragen einer solchen Uniform zurücktrat. Dies gilt auch, soweit den Mitarbeitern der Zollverwaltung erlaubt war, ihre Uniform außerhalb des Dienstes zu tragen. Damit sollte deren Zugehörigkeit als Teil der Staatsmacht zum Ausdruck gebracht und nicht etwa ein privates Bedürfnis nach besonderer Anerkennung und Geltung erfüllt werden. Dem entspricht, dass niemandem als dem Mitarbeiter der Zollverwaltung das Tragen solcher Uniformen gestattet war.
- 158 § 3 Nr. 31 erster Halbsatz EStG bestimmt (daher folgerichtig): Steuerfrei sind die typische Berufskleidung, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt überlässt.
- 159 Wie Heinicke in Schmidt (Einkommensteuergesetz, a.a.O., § 3 Stichwort Arbeitsbekleidung) ausführt, war der Geldwert überlassener Dienstkleidung, Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen schon bisher in § 3 Nr. 4 a, b, Nr. 5 für Soldaten, Polizisten u. a. freigestellt (siehe auch Bundeswehr). § 3 Nr. 31 EStG dehnt die Steuerfreiheit ab 1990 auf alle Arbeitnehmer für unentgeltliche Gestellung und Übereignung von nach Art oder Kennzeichnung typischer Berufskleidung und für betrieblich veranlassten Aufwandsersatz, u. U. pauschal, frei. Heinicke weist zu dieser Vorschrift darauf hin, dass dies unsystematisch ist, da in der Regel (schon) kein steuerbarer Lohn vorliegt.
- 160 Heinicke knüpft damit daran an, dass eine Zuwendung (Einnahme), die sich als notwendige Begleiterscheinung einer betriebsfunktionalen Zielsetzung und sich damit nicht als Vorteil mit Entlohnungscharakter für den Arbeitnehmer darstellt, kein Lohn ist. Eine solche Zuwendung (Einnahme) ist auch kein Arbeitsentgelt, denn sie wird dem Beschäftigten nicht als Gegenleistung für dessen Tätigwerden, sondern ganz überwiegend im Interesse des Arbeitgebers zur Verfügung gestellt (gezahlt).
- 161 Dasselbe trifft für solche Einnahmen zu, die dem Arbeitnehmer gewährt werden, um typische Berufskleidung funktionstüchtig zu erhalten. Wird die typische Berufskleidung in einem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse gewährt, so dient eine Einnahme, die den Funktionserhalt der typischen Berufskleidung bezweckt, diesem Ziel in gleicher Weise. Über eine solche Einnahme kann der Arbeitnehmer nicht frei verfügen, sondern hat sie zweckentsprechend einzusetzen. Eine solche Einnahme wird dem Arbeitnehmer mithin nicht in dessen privaten Interesse gewährt. Er muss sie vielmehr für den Arbeitgeber ausgeben.
- 162 Eine solche Einnahme ist gleichfalls kein Lohn und damit kein Arbeitsentgelt. Sie aber jedenfalls nach § 3 Nr. 50 EStG steuerfrei.
- 163 Nach dieser Vorschrift sind steuerfrei die Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), und die Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersatz).
- 164 Dies trifft auf den Reinigungszuschuss zu.
- 165 Der Reinigungszuschuss diente der Sauberhaltung der Uniform und der Schuhbesohlung und damit dem Funktionserhalt der Dienstbekleidung des Mitarbeiters der Zollverwaltung. Der Mitarbeiter der Zollverwaltung musste den Reinigungszuschuss zu

diesem Zweck einsetzen. Sowohl in der Ordnung über die Uniformarten sowie die Trageweise und die Normen und Tragezeiten der Bekleidung und Ausrüstung der Zollverwaltung der DDR (Bekleidungsordnung) 3/66 – Befehl vom 20. August 1966 (1. und 2. Absatz der Einleitung) als auch in der Ordnung über das Bekleidungswesen der Zollverwaltung der DDR (Bekleidungsordnung) 2/87 vom 29. Juli 1987 (2. Absatz der Einleitung) wird darauf hingewiesen, dass die Uniform der Zollverwaltung der DDR ein Ehrenkleid ist. Sie verpflichtet alle Uniformträger als Vertreter unserer Arbeiter- und Bauernmacht bzw. unseres sozialistischen Staates zu einem bewussten und korrekten Verhalten in und außer Dienst bzw. zu einem bewussten und korrekten Auftreten und Verhalten. Die oben genannten Regelungen lassen auch nicht andeutungsweise erkennen, dass der Mitarbeiter der Zollverwaltung den Reinigungszuschuss für seine privaten Interessen hätte einsetzen und damit sein Ehrenkleid hätte vernachlässigen dürfen.

- 166 Dies wird insbesondere an der Verfahrensweise deutlich, die bis zu dem Zeitpunkt der Zahlung des (pauschalen) Reinigungszuschusses praktiziert wurde. Der Mitarbeiter der Zollverwaltung musste danach ursprünglich die Kosten der Reinigung der Uniform und der Schuhbesohlung zunächst selbst tragen und konnte diese Kosten gegen Vorlage einer Quittung von seinem Arbeitgeber erstattet verlangen. Er musste diese Kosten also auslegen und bekam anschließend vom Arbeitgeber seine Auslagen ersetzt. Dies stellt den typischen Sachverhalt des Auslagenersatzes nach § 3 Nr. 50 2. Alt. EStG dar.
- 167 Mit dem Übergang zur Zahlung eines (pauschalen) Reinigungszuschusses änderte sich am Zweck dieser Zuwendung an den Mitarbeiter der Zollverwaltung nichts. Es wurde lediglich die Verfahrensweise zum einen umgekehrt und zum anderen vereinfacht. Der Mitarbeiter der Zollverwaltung musste nunmehr die Kosten der Uniformreinigung und der Schuhbesohlung nicht mehr mit seinen Mitteln auslegen, sondern bekam diese Mittel vorab zur Verfügung gestellt. Dieser Sachverhalt wird von § 3 Nr. 50 1. Alt. EStG erfasst. Beide Sachverhalte sind systematisch in § 3 Nr. 50 EStG zusammengefasst, denn betroffen sind Beträge, die ein Arbeitnehmer für einen Arbeitgeber zu verwenden hat, wobei lediglich der Zeitpunkt des Erhalts dieser Beträge unterschiedlich ist. Zum anderen wurde durch den (pauschalen) Reinigungszuschuss der Aufwand bei der Bearbeitung und Zahlung (auf Seiten des Mitarbeiters durch Verzicht auf die Vorlage von Quittungen und auf Seiten der Zollverwaltung durch Einsatz deutlich geringerer Arbeitskapazitäten bei der Bearbeitung) gemindert. Weder durch die vorherige Zurverfügungstellung der Beträge für die Uniformreinigung und die Schuhbesohlung noch durch deren Pauschalierung wurde der Zweck dieser Zuwendung jedoch geändert.
- 168 Es ist auf der Grundlage der Statistischen Jahrbücher für die Jahre 1970 und 1971 auch nicht ersichtlich, dass dem Mitarbeiter infolge der Pauschalierung Beträge als Reinigungszuschuss gezahlt wurden, die überhöht gewesen wären. Bei dieser Betrachtung ist im Sinne des Zwecks einer Pauschalierung, nämlich das Verfahren zu vereinfachen, nicht auf die Aufwendungen des einzelnen Mitarbeiters, sondern auf die der Gesamtheit der Mitarbeiter abzustellen. Der Senat geht daher auf der Grundlage der Dienstanweisung Nr. 25/64 vom 23. September 1964 von Folgendem aus:
- 169 Die genannten Statistischen Jahrbücher weisen Kosten für die Reinigung eines Herren-Jacketanzugs zweiteilig 5,75 Mark aus. Dies entspricht den Kosten einer Uniformreinigung. Angaben zur Reinigung einer Stiefelhose und eines Wintermantels fehlen. Es finden sich aber Angaben zur Reinigung eines Damenkleides 3,70 Mark. Dieser Betrag dürfte auch jeweils für die Reinigung einer Stiefelhose und eines Wintermantels anzusetzen sein. Für die Reparatur von Sohlen an Herrenschuhen sind 5,77 Mark ausgewiesen.
- 170 Daraus errechnen sich jährliche Kosten für Uniformreinigung und Schuhbesohlung
- 171 a) für jeden Angehörigen der Zollverwaltung: 36,21 Mark (2 x 5,75 Mark Uniformreinigung; 3,70 Mark 1 Reinigung des Wintermantels; 3,70 Mark 1 Reinigung der Stiefelhose und 3 x 5,77 Mark Schuh- bzw. Stiefelbesohlung),
- 172 b) für Angehörige der Zollverwaltung, die in der Güterkontrolle (Eisenbahn) ihren Dienst verrichteten: 41,98 Mark (36,21 Mark und zusätzlich 5,77 Mark 1 Schuh- bzw. Stiefelbesohlung),
- 173 c) für Angehörige der Zollverwaltung, die in der Kontrolle des Reiseverkehrs ihren Dienst verrichteten: 45,66 Mark (36,21 Mark und zusätzlich 5,75 Mark 1 Uniformreinigung und 3,70 Mark 1 Reinigung der Stiefelhose),
- 174 also durchschnittlich 41,28 Mark.
- 175 Der (pauschalierte) Reinigungszuschuss diente mithin ersichtlich ausschließlich der Deckung der Kosten, die durch die Uniformreinigung und die Schuhbesohlungen entstanden.
- 176 Es ist daher unerheblich und spricht nicht gegen einen Auslagenersatz, dass der (pauschalierte) Reinigungszuschuss stets monatlich in konstanter Höhe und ohne Ausschluss oder Reduzierung für Zeiten gezahlt wurde, in denen keine Uniformnutzung erfolgte, wie bei Krankheit und Urlaub. Da der (pauschale) Reinigungszuschuss Ersatz für tatsächlich anfallende Kosten darstellte, ist gleichgültig, ob ein solcher Reinigungszuschuss stets monatlich in konstanter Höhe oder einmal jährlich oder in einem anderen zeitlichen Rhythmus und in unterschiedlicher Höhe gezahlt wird, solange jedenfalls mit den gezahlten Beträgen die Kosten abgedeckt werden. Der (pauschale) Reinigungszuschuss verliert auch nicht dadurch seine Zweckbestimmung als Auslagenersatz, dass er auch bei Krankheit und Urlaub gezahlt wurde. Beim Urlaub handelt es sich um eine Befreiung vom Dienst, die hinsichtlich der jährlichen Dauer bekannt ist (war), so dass davon auszugehen ist, dass er im Rahmen der oben

genannten Dienstanweisung Nr. 25/64 vom 23. September 1964 über den als erforderlich angesehenen Umfang von Reinigungen und Schuhbesohlungen Berücksichtigung fand. Ob und insbesondere ab welcher Dauer Krankheit auf die Notwendigkeit von Uniformreinigung und Schuhbesohlung Auswirkungen hat, ist nicht ohne weiteres objektivierbar. Insbesondere lässt sich nicht feststellen, dass gerade während einer Krankheit eine solche Uniformreinigung oder Schuhbesohlung angestanden hätte und die deswegen nicht durchgeführt worden wäre, so dass eine Kürzung des (pauschalen) Reinigungszuschusses (in welchem Umfang auch immer) gerechtfertigt gewesen sein könnte. Um einen solchen kausalen Zusammenhang zu ermitteln, bedarf es jeweils der Berücksichtigung des konkreten Einzelfalles. Solches würde jedoch dem Zweck der Pauschalierung (nach Vereinfachung des Verfahrens) entgegenstehen. Es mag damit durchaus zutreffend sein, dass in einzelnen Fällen bei ausgedehnter Krankheit einzelne Mitarbeiter der Zollverwaltung geringere Kosten für eine Uniformreinigung und Schuhbesohlung hatten. Dies ist aber im Rahmen einer Pauschalierung grundsätzlich hinzunehmen. Deswegen kann daraus jedenfalls nicht der Schluss gezogen werden, dass der (pauschale) Reinigungszuschuss seine Zweckbestimmung verloren hätte und wegen solcher Einzelfälle zu einer Einnahme, die zur freien Verfügung im privaten Interesse des Mitarbeiters der Zollverwaltung gestanden hätte, geworden wäre.

- 177 Die Berufung hat daher zwar überwiegend, nicht jedoch in vollem Umfang Erfolg.
- 178 Die Kostenentscheidung folgt aus § 193 Abs. 1 Sozialgerichtsgesetz (SGG) und entspricht dem Ergebnis des Rechtsstreits.
- 179 Die Revision ist nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen hierfür (§ 160 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 SGG) nicht vorliegen.