L 11 R 4048/15

Land
Baden-Württemberg
Sozialgericht
LSG Baden-Württemberg
Sachgebiet
Rentenversicherung
Abteilung
11
1. Instanz
SG Reutlingen (BWB)
Aktenzeichen
S 3 R 2078/14
Datum
19.08.2015
2. Instanz
LSG Baden-Württemberg
Aktenzeichen
L 11 R 4048/15
Datum
10.05.2016
3. Instanz
Bundessozialgericht
Aktenzeichen
-
Datum
-
Kategorie
Urteil
Leitsätze
Eine arbeitsvertraglich wirksam vereinbarte Verringerung des Barlohns unter im Gegenzug gewährter lohnsteuerfreier oder pauschal besteuerter weiterer Leistungen ist beitragsrechtlich zu beachten. Das Zusätzlichkeitserfordernis iSv § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SvEV erfordert in Abgrenzung zum Steuerrecht (BFH 19.09.2012, VI R 54/11, BFHE 239, 85) nicht, dass die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährten Leistungen ohne Rechtsanspruch vom Arbeitgeber freiwillig gewährt werden.
Auf die Berufung der Klägerin wird das Urteil des Sozialgerichts Reutlingen abgeändert. Der Bescheid der Beklagten vom 11.08.2011 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 29.08.2011 wird aufgehoben, soweit die Beklagte Beiträge nachfordert auf der Grundlage von monatlichem Einkommen von mehr als: für den Beigeladenen zu 1) im Zeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2009: 39,20 EUR, für den Beigeladenen zu 3) im Zeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2009: 87,20 EUR, für die Beigeladene zu 4) im Zeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2009: 68,00 EUR, für die Beigeladene zu 5) im Zeitraum 01.04.2008 bis 28.02.2009: 18,00 EUR, im Zeitraum 01.03.2009 bis 31.12.2009: 68,00 EUR, für den Beigeladenen zu 6) im Zeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2009: 79,60 EUR, für die Beigeladene zu 7) im Zeitraum 01.05.2008 bis 31.12.2009: 50,00 EUR, für den Beigeladenen zu 8) im Zeitraum 01.04.2008 bis 31.07.2008: 102,50 EUR, im Zeitraum 01.08.2008 bis 31.08.2008: 10,00 EUR, im Zeitraum 01.09.2008 bis 31.07.2009: 102,50 EUR, im Zeitraum 01.08.2009 bis 31.12.2009: 70,00 EUR, für den Beigeladenen zu 10) im Zeitraum 01.04.2008 bis 28.02.2009: 89,20 EUR, für den Beigeladenen zu 12) im Zeitraum 01.07.2008 bis 31.08.2008: 50,00 EUR, im Zeitraum 01.09.2008 bis 31.12.2009: 70,00 EUR. Im Übrigen wird die Berufung zurückgewiesen.

Die Anschlussberufung der Beklagten wird zurückgewiesen. Die Klägerin trägt 1/4, die Beklagte 3/4 der Kosten des Verfahrens in beiden Rechtszügen. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht zu erstatten.

Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 14.679,05 EUR festgesetzt.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten im Rahmen einer Betriebsprüfung über die Nachforderung von Beiträgen zur Sozialversicherung iHv insgesamt 14.679,05 EUR.

Die Klägerin betreibt in der Rechtsform der GmbH ein Gartencenter. Nachdem der Geschäftsführer der Klägerin bei einer Versammlung von Betreibern von Gartencentern von der Möglichkeit einer sogenannten Nettolohnoptimierung gehört hatte, nahm er Kontakt zur P. GmbH auf, um entsprechende Vorschläge erarbeiten zu lassen. Ziel der beworbenen "intelligenten Vergütungskonzepte" war ein "Mehr Netto vom Brutto" bei gleichzeitiger Entlastung der Lohnnebenkosten für das Unternehmern (vgl http://p ...de/impressum.html abgerufen am 13.04.2016). Zum 01.04.2008 (teilweise später) erfolgte sodann eine Änderung der ursprünglichen Arbeitsverträge der bei der Klägerin beschäftigten Arbeitnehmer, der Beigeladenen zu 1) bis 12), durch schriftliche ergänzende Vereinbarung. Der Bruttobarlohn wurde bei unveränderter Arbeitszeit reduziert und im Gegenzug erhielten die Arbeitnehmer in unterschiedlichem Umfang andere Leistungen wie Tankgutscheine, Internetzuschüsse, Restaurantschecks, Erholungsbeihilfen, Zuschüsse zu den Aufwendungen für die Betreuung von Kindern des Arbeitnehmers in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen, Aufwendungsersatz für die Reinigung von Berufskleidung und Personalgutscheine; diese Leistungen fielen laut Vereinbarung nicht unter den Freiwilligkeitsvorbehalt. Außerdem wurde die Zahlung eines einmaligen Zuschusses der Klägerin an die Arbeitnehmer im Falle einer betriebsbedingten Kündigung bestimmt; der Betrag werde ermittelt, wenn der Fall der Arbeitslosigkeit eintrete und beschränke sich auf den Höchstbetrag von 600 EUR. Für jeden der Beigeladenen zu 1) bis 12) wurde der Umfang der sonstigen Leistungen individuell schriftlich vereinbart.

Für die Vereinbarung der besonderen Leistungen wurden folgende Vertragsklauseln verwendet: 1. Personalrabatt Der Arbeitgeber gewährt

einen regelmäßigen Personalrabatt. Die Durchführung des Personalrabatts wird über einen Mitarbeitergutschein geregelt. Der absolute Betrag des Personalrabattes beträgt pro Monat 10,00 bzw 20,00 EUR. Arbeitgeber und Arbeitnehmer verständigen sich darauf, dass die Übergabe eines Gutscheins zusammen mit der monatlichen Lohnabrechnung zu erfolgen hat. Die Durchführung des Personalrabattes erfolgt nach § 8 Abs 3 EStG iVm R 32 (bzw R 8.2) der LStR. 2. Gutscheine, Waren oder Dienstleistungsbezug Der Arbeitgeber gewährt einen regelmäßigen Gutscheins-, Waren- oder Dienstleistungsbezug nach Wunsch des Arbeitnehmers. Arbeitgeber und Arbeitnehmer verständigen sich darauf, dass die Übergabe eines Gutscheins zusammen mit der monatlichen Lohnabrechnung zu erfolgen hat. Der Arbeitnehmer kann bis zum 30.11. eines jeden Jahres bestimmen, welche konkreten Waren, Dienstleistungen oder Gutscheine er im Folgejahr beziehen möchte. An diese Wahl ist der Arbeitnehmer für das folgende Kalenderjahr gebunden. Unterjährige Änderungen sind nur mit Zustimmung des Arbeitgebers möglich. Der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer wirken darauf hin, dass der Gegenwert der bezogenen Ware, Dienstleistung oder des Gutscheins im jeweiligen Monat 44,00 EUR nicht übersteigt. Sollte der Gegenwert 44,00 EUR übersteigen, wird der Wert der Besteuerung unterworfen und mit Sozialabgaben belastet. Eventuelle Nachzahlungen an Lohnsteuer sowie den Arbeitnehmeranteil an der Sozialversicherung trägt der Arbeitnehmer. 3. Essensmarken Der Arbeitgeber gewährt dem Arbeitnehmer zum Bezug von arbeitstäglich einem Mittagessen entsprechende Wertschecks zur Einlösung. Insgesamt werden 15 bzw 18 (entsprechend einer 5 bzw 6-Tagewoche) Wertschecks je Monat an den Arbeitnehmer ausgegeben im Rahmen der Steuerfreiheit gem. R 31 Abs 7 LStR (zur Zeit maximal 5,77 EUR). Der Arbeitnehmer verpflichtet sich hierbei , im Rahmen der Lohnsteuerrichtlinien den entsprechenden Eigenbeitrag zu leisten (mindestens 2,67 EUR zur Zeit). 4. Berufskleidung Der Arbeitgeber ersetzt dem Arbeitnehmer einen Teil seiner Aufwendungen für die Reparatur und die Reinigung von typischer Berufskleidung. Dazu wird vereinbart, dass der Arbeitnehmer einen Aufwendungsersatz iHv 10,00 EUR/18,00 EUR/20,00 EUR im Monat als Zuschuss erhalten soll. 5. Erholungsbeihilfe Der Arbeitgeber leistet einen Barzuschuss für Erholungszwecke des Arbeitnehmers in Höhe von 156,00 EUR (bzw je nach Familienstand zzgl 104 EUR für dessen Ehegatten und 52 EUR für jedes Kind) je Jahr. Die Höhe richtet sich nach den gesetzlichen Vorgaben des Einkommenssteuergesetzes und der Lohnsteuerrichtlinien. Der Arbeitgeber trägt die pauschale Lohnsteuer. 6. Kinderbetreuung Der Arbeitgeber leistet einen Zuschuss iHv 82,50 EUR zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Betreuung seines Kindes in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen. Die Zuschussgewährung ist auf nicht schulpflichtige Kinder beschränkt. Der Arbeitnehmer ist verpflichtet auf Anforderung des Arbeitgebers, spätestens jedoch bis zum 28.02. des Folgejahres eine Bestätigung der Betreuungseinrichtung/des Trägers über die Höhe der gezahlten Betreuungsbeträge vorzulegen. Sollte die Bestätigung nicht vorgelegt werden oder ergeben, dass der eigene Aufwand des Arbeitnehmers geringer war als der Zuschuss, ist der Arbeitnehmer zur Rückzahlung der vollen bzw der den eigenen Aufwand übersteigenden Beträge verpflichtet. 7. Internetpauschale Der Arbeitgeber leistet zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung einen Zuschuss. Dieser Zuschuss beträgt 50,00 EUR. Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, dem Arbeitgeber auf dessen Anforderung, spätestens jedoch bis zum 28.02. des Folgejahres, zu bescheinigen, ob ihm regelmäßig Aufwendungen für die Internetbenutzung in der Zuschusshöhe entstanden sind und weiterhin entstehen werden. Sollte die Bestätigung nicht vorgelegt werden, ist der Arbeitgeber berechtigt, eine berichtigte Lohnabrechnung für die betreffenden Lohnzahlungszeiträume zu erstellen um den gewährten Zuschuss der regulären Abgabenbelastung zu unterwerfen. Die Aufwendungen für die Abgaben trägt der Arbeitnehmer, soweit er dazu gesetzlich verpflichtet ist.

Am 09.08.2010 führte die Beklagte bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für den Zeitraum Januar 2006 bis Dezember 2009 durch. Nach Anhörung mit Schreiben vom 13.08.2010 forderte die Beklagte mit Bescheid vom 11.08.2011 die Nachzahlung von Beiträgen und Umlagen für den Zeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2009 iHv insgesamt 14.679,05. Im Betrieb der Klägerin sei ab 01.04.2008 eine Nettolohnoptimierung angewendet worden. Dabei sei ein Teil des vereinbarten Arbeitsentgelts in steuerfreie bzw pauschalbesteuerte Sachbezüge umgewandelt worden. Beitragsrechtlich sei die Umwandlung zu Unrecht erfolgt, da das Zusätzlichkeitsprinzip des § 1 Abs 1 Satz 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) nicht erfüllt worden sei. Arbeitslohn fließe nicht nur dadurch zu, dass der Arbeitgeber den Lohn auszahle oder überweise, sondern auch dadurch, dass er eine mit dem Arbeitnehmer getroffene Lohnverwendungsabrede erfülle. Keinen Lohn erhalte der Arbeitnehmer, wenn er auf Lohn verzichte und keine Bedingungen an die Verwendung der freigewordenen Mittel knüpfe. Ein echter Barlohnverzicht erfordere einen endgültigen Verzicht auf Teile des bar auszuzahlenden Entgelts. Werde dagegen auf Barlohn verzichtet, weil dafür ein Sachbezug gewährt werde, handele es sich um eine Barlohnumwandlung. Hier hätten die Arbeitnehmer nicht endgültig auf Arbeitsentgelt verzichtet, sondern es seien Sachleistungen verpflichtend zugesagt worden. In der Folge könne daher nur festgestellt werden, dass die umgewandelten Entgeltbestandteile weiterhin der Beitragspflicht in der Sozialversicherung unterliegen. Als Bemessungsgrundlage für die fehlenden Beiträge würden die Differenzentgelte auf der Basis der Bruttolöhne von März 2008 herangezogen.

Mit Widerspruch vom 23.08.2011 wandte die Klägerin ein, es handele sich nicht um Entgeltverwendungsabreden. Insbesondere bestehe ein Barlohnanspruch nicht in gleicher Höhe fort und es werde kein Barlohn aufgewendet, um bestimmte Sachbezüge zu erwerben. Es liege vielmehr ein geänderter neuer Arbeitsvertrag vor, der einen niedrigeren Bruttoarbeitslohn vorsehe. Der Arbeitnehmer habe eine zentrale Rechtsposition aufgegeben, indem er ohne Bedingungen auf Vergütungsbestandteile verzichtet habe. Dies verlange auch die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (unter Hinweis auf BSG 02.03.2010, B 12 R 5/09 R, SozR 4-2400 § 14 Nr 12). § 1 Abs 1 Satz Nr 1 SvEV fordere explizit die Zusätzlichkeit von einmaligen Einnahmen zu Löhnen und Gehältern, damit diese keiner Sozialversicherungspflicht unterliegen. Bei den Einnahmen handele es sich um folgende Sachverhalte: - Personalrabatt nach § 8 Abs 3 Einkommenssteuergesetz (EStG) iVm R32 der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) - Zuschuss des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung gemäß § 40 Abs 2 Satz 1 Nr 5 EStG, R 127 Abs 4a Satz 5 ff LStR - Sachbezüge, deren Wert sich nach § 8 Abs 2 Sätze 6 bis 8 EStG bemesse (Essensmarken) - Auslagenersatz für die Reinigung aus beruflichem Anlass verschmutzter Arbeitskleidung gemäß § 3 Nr 33 EStG (gemeint wohl § 3 Nr 31 bzw Nr 50 EStG) - Zuschuss zur Kinderbetreuung, der sich nach § 3 Nr 33 EStG, R 21a LStR bemesse.

Mit Widerspruchsbescheid vom 29.08.2013 wies die Beklagte den Widerspruch zurück. Das Erfordernis der Zusätzlichkeit nach § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SvEV der – vorherige Arbeitsentgeltbestandteile ersetzenden – steuerfreien Zulagen, Zuschüsse usw sei nicht erfüllt, denn letztlich sei der Verzicht auf Barlohn mit der Zusicherung von Zulagen verbunden gewesen. Die betroffenen Arbeitnehmer hätten nicht endgültig und bedingungslos auf einen Teil des Entgelts verzichtet, weil gleichzeitig vereinbart worden sei, zu welchem Zweck der einbehaltene Barlohn verwendet werden solle. Die Beschäftigten hätten nur einer bestimmten Lohnverwendung zugestimmt. Liege nur eine Abrede über die Verwendung des Lohnes vor, sei für die Beitragserhebung unverändert nur dieser Barlohn zu berücksichtigen. Das BSG habe im Urteil vom 02.03.2010 (aaO) lediglich klargestellt, dass für einen wirksamen Verzicht von Lohn die Schriftform nicht erforderlich sei. Bei der Entscheidung des Sozialgerichts Koblenz vom 16.02.2011 (S 1 R 812/09, juris) handele es sich um eine Einzelfallentscheidung, der nicht gefolgt werde.

Hiergegen richtet sich die am 27.09.2013 zum Sozialgericht Reutlingen (SG) erhobene Klage. Zugleich hat die Klägerin die Aussetzung der Vollziehung des Beitragsbescheids beantragt. Mit Beschluss vom 23.10.2013 (S 3 R 2583/13 ER) hat das SG den Antrag auf Anordnung der

aufschiebenden Wirkung der Klage abgelehnt. Bei offenen Erfolgsaussichten könnten keine Gründe für ein Abweichen von der gesetzlich intendierten Regel – der sofortigen Vollziehbarkeit - erkannt werden.

Zur Begründung der Klage hat die Klägerin auf ihre bisherigen Ausführungen Bezug genommen und weiter vorgetragen, jede auf die Zukunft gerichtete vertragliche Änderung des Arbeitsverhältnisses sei eine Novation und könne keine rückwirkende Umwandlung bereits erdienter Ansprüche sein. Die hier streitigen ergänzenden Vereinbarungen zwischen den jeweiligen Arbeitnehmern und der Klägerin stellten eine auf die Zukunft gerichtete Änderung des Arbeitsvertragsverhältnisses und deshalb im schuldrechtlichen Sinne keine Gehalts- bzw Entgeltumwandlung dar. Auch das BSG sei in der Entscheidung vom 02.03.2010 von einer Novation ausgegangen. Die Entgeltumwandlung unterscheide sich nach den Ausführungen des BSG von einer bloßen Abrede über die Verwendung des Lohnes dadurch, dass die Leistungspflicht des Arbeitgebers für die Zukunft arbeitsvertraglich abgeändert werde. Die bisherige Schuld des Arbeitgebers werde zukunftsgerichtet erneuert (noviert) und durch die nunmehr vereinbarten Entgeltmodalitäten ersetzt. Das Finanzamt F., welches die Lohnsteuerprüfung mit Bericht vom 29.04.2011 abgeschlossen habe, habe angemerkt: "Die weiteren Sachverhalte führen zu keinen Beanstandungen. Dies gilt auch für die steuerliche Behandlung der in Zusammenhang mit den Gehaltsumwandlungen (Nettolohnoptimierung) gesondert gewährten Essenszuschüssen, Tank- und Mitarbeitergutscheinen, Erholungsbeihilfen und Internetzuschüssen." Zwar seien Entscheidungen von Finanzbehörden für die Träger der Sozialversicherung nicht zwingend bindend, jedoch weise § 17 Sozialgesetzbuch Viertes Buch (SGB IV) darauf hin, dass die steuerrechtliche und beitragsrechtliche Bewertung eines Sachverhalts möglichst gleich behandelt werden sollte.

Die Beklagte ist der Klage entgegen getreten und hat das Ergebnis der Besprechung des GKV-Spitzenverbandes, der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs am 20./21.11.2013 (beitragsrechtliche Behandlung zusätzlich zum Arbeitsentgelt gewährter steuerfreier oder pauschal besteuerter Entgeltbestandteile) vorgelegt. Für den hier streitigen Sachverhalt ergäben sich keine Änderungen.

Das SG hat in der mündlichen Verhandlung am 19.08.2015 den Geschäftsführer der Klägerin sowie die Beigeladenen zu 1) und 10) persönlich angehört und sodann mit Urteil vom gleichen Tag den angefochtenen Bescheid teilweise aufgehoben und die Beklagte verurteilt, die festgesetzte Nachforderung von Sozialversicherungsbeiträgen unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu berechnen. Der Umfang der Beitragspflicht richte sich nach dem Arbeitsentgelt iSv § 14 Abs 1 Satz 1 SGB IV. Mit den ergänzenden Vereinbarungen für die Zeit ab 01.04.2008 seien arbeitsrechtlich die Entgeltvereinbarungen für die Zukunft geändert worden. An die Stelle reinen Barlohns sei eine Kombination aus neu berechnetem Barlohn (mit reduziertem Stundenlohn) und Zuschüssen (zum Teil in Form von Barzuwendungen, zum Teil als Sachbezug) getreten. Es handele sich nicht um eine bloße Abrede über die Verwendung des Barlohns. Die Änderung bestehender Arbeitsverträge begegne keinen rechtlichen Bedenken. Zwar lehne sich das Beitragsrecht der Sozialversicherung eng an das Steuerrecht an, es gebe jedoch keine vollständige Übereinstimmung. Nach § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SvEV seien dem Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen einmalige Einnahmen, laufende Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse sowie ähnliche Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden, soweit sie lohnsteuerfrei seien. Weiter seien dem Arbeitsentgelt nach § 1 Satz 1 Nr 3 SvEV nicht zuzurechnen Einnahmen nach § 40 Abs 2 EStG, soweit nichts Abweichendes bestimmt sei.

Die von der Klägerin aufgrund der ergänzenden Vereinbarungen erbrachten Leistungen stellten grundsätzlich sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt dar. Es handele sich nicht um Gehaltsbestandteile, die nach § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 bis 4 SvEV außer Betracht zu bleiben hätten. Zusätzliche, zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen seien nur anzunehmen, wenn sie zu dem Arbeitslohn hinzukämen, also kein verbindlicher Rechtsanspruch auf sie im Zeitpunkt der Zahlung bestehe. Das SG schließe sich insoweit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs an (BFH 19.09.2012, IV R 54/11 und 55/11) zur Auslegung des Zusätzlichkeitserfordernisses in steuerrechtlicher Hinsicht. Danach sei der ohnehin geschuldete Arbeitslohn der arbeitsrechtlich geschuldete und würden zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Lohn iSv §§ 3 Nr 33, 40 Abs 2 Satz 1 Nr 5 und 40 Abs 2 Satz 2 EStG nur freiwillige Arbeitgeberleistungen erbracht. Zwar werde im Rundschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 22.05.2013 ausgeführt, mit den BFH-Urteilen vom 19.09.2012 habe der BFH die lohnsteuerrechtlichen Vergünstigungen verschärft. Seitens der Verwaltung werde die Zusätzlichkeitsvoraussetzung abweichend von der BFH-Rechtsprechung als erfüllt angesehen, wenn die zweckbestimmte Leistung zu dem arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn hinzu komme. Ausdrücklich werde in dem Rundschreiben jedoch ausgeführt, dass nur Gehaltsumwandlungen danach schädlich seien. Hier sei eine Gehaltsumwandlung erfolgt mit dem Ziel der Reduzierung von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen sowohl für die Klägerin als auch die Arbeitnehmer. Diese hätten jedoch in Kauf genommen, dass im Falle des Bezugs von Sozialleistungen in Zukunft eine Schlechterstellung zu erwarten sei, insbesondere bestehe das Risiko einer verminderten Versorgung im Alter und bei Erwerbsminderung. Soweit das Zusätzlichkeitserfordernis nicht durch die steuerrechtlichen Bestimmungen gefordert werde, sondern in § 1 Abs 1 Satz 1 SvEV normiert werde, liege auch insoweit nur bei freiwilligen Arbeitgeberleistungen Zusätzlichkeit vor. Im streitigen Zeitraum seien konkret erbracht worden folgende Leistungen: Gutscheine für Waren und Dienstleistungen, Internetzuschuss, Lebensmittel- bzw Restaurantschecks, Tankgutscheine, Auslagenersatz in Zusammenhang mit der Berufskleidung, Zuschüsse zu den Kosten der Kinderbetreuung und Erholungsbeihilfen. Für Leistungen zur Kinderbetreuung (§ 3 Nr 33 EStG) und Zuschüsse für Internetnutzung (§ 40 Abs 2 Satz 1 Nr 5 EStG) sei das steuerrechtlich erforderliche Zusätzlichkeitsmerkmal nicht erfüllt, weshalb auch beitragsrechtlich keine Privilegierung erfolgen könne.

Die Restaurantschecks über einen bestimmten Betrag nach dem System der Firma S. hätten die Mitarbeiter erhalten und bei Annahmestellen (Supermärkte und Restaurants) einlösen können, eine Barauszahlung sei ausgeschlossen. Es handele sich nicht um unentgeltliche oder verbilligte Abgabe von Mahlzeiten iSv § 40 Abs 2 Satz 1 Nr 1 EStG, da es sich um Lohnbestandteile handele. Es liege jedoch ein steuerbegünstigter Sachbezug iSv § 8 Abs 2 Satz 2 EStG vor. Hinsichtlich der Erholungsbeihilfen und der Leistungen im Zusammenhang mit Berufskleidung fehle das im Sozialversicherungsrecht normierte Zusätzlichkeitserfordernis, diese seien daher ebenfalls nicht von der Berücksichtigung des sozialversicherungspflichtigen Entgelts ausgenommen.

Entgegen der Auffassung der Beklagten könnten nicht die vor der Vertragsänderung geltenden Bruttoarbeitsentgelte der Beitragsberechnung zugrunde gelegt werden. Da aufgrund der Änderung der frühere Arbeitsentgeltanspruch nicht mehr bestehe, könne nach dem Entstehungsprinzip dieser nicht mehr der Erhebung der Beiträge zugrunde gelegt werden. Außerdem habe die Beklagte die Gutscheine für Waren- und Dienstleistungsbezug, die Tankgutscheine und die Restaurantschecks als Sachbezug zu berücksichtigen. Soweit die Sachbezüge bei den einzelnen Arbeitnehmern insgesamt den Wert von 44 EUR im Kalendermonat nicht überstiegen, seien sie nach § 3 Abs 1 Satz 3 SvEV iVm § 8 Abs 2 Satz 9 EStG beim sozialversicherungspflichtigen Entgelt nicht zu berücksichtigen. Bei Sachbezügen gelte

kein Zusätzlichkeitserfordernis. Bei der Neuberechnung sei auf § 14 Abs 2 Satz 1 SGB IV hinzuweisen. Sei ein Nettoarbeitsentgelt vereinbart – dies betreffe alle Zuwendungen in den ergänzenden Vereinbarungen – gälten als Arbeitsentgelt die Einnahmen des Beschäftigten einschließlich der darauf entfallenden Steuern und der seinem gesetzlichen Anteil entsprechenden Beiträge zur Sozialversicherung und Arbeitsförderung. Durch die unter Berücksichtigung von § 14 Abs 2 Satz 1 SGB IV dürfe nach dem Grundsatz der reformatio in peius jedoch keine Schlechterstellung der Klägerin erfolgen, dh es dürften keine höheren Beiträge nachgefordert werden als mit dem angefochtenen Bescheid.

Gegen das ihren Bevollmächtigten am 28.08.2015 zugestellte Urteil richtet sich die am 24.09.2015 eingelegte Berufung der Klägerin. Sie verfolge weiterhin das Ziel der umfassenden Aufhebung des angefochtenen Bescheids. Das SG gehe fälschlich davon aus, dass das Zusätzlichkeitserfordernis des § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SvEV nicht erfüllt sei. Sozialversicherungsbeiträge entstünden nach § 22 Abs 1 SGB IV, wenn der Anspruch auf Arbeitsentgelt entstanden sei. Ob und welche Ansprüche des Arbeitnehmers bestünden, sei nur arbeitsrechtlich zu beantworten. Eine in die Zukunft gerichtete Änderung des Arbeitsvertrags sei beitragsrechtlich beachtlich (unter Hinweis auf BSG 02.03.2010, B 12 R 5/09 R, aaO). Im arbeitsrechtlichen Sinn liege bei einer in die Zukunft gerichteten Vereinbarung, die nicht über bereits entstandene Ansprüche disponiere, keine Umwandlung, sondern eine Novation vor. Das Austauschverhältnis werde unter Aufgabe zentraler Rechtspositionen neu geregelt und es entstünden zukünftig andersartige Ansprüche, die die entsprechenden beitragsrechtlichen Konsequenzen nach sich zögen. In diesem Sinne würden neben dem fälligen Anspruch auf Barlohn weitere Leistungen durch den Arbeitgeber geschuldet, die insoweit auch das Kriterium der Zusätzlichkeit erfüllen. Die entsprechenden Leistungen müssten nur zusätzlich zu Löhnen und Gehältern geleistet werden. Die vom SG vorgenommene Auslegung des Begriffs der Zusätzlichkeit sei fehlerhaft, hier würden die rechtlichen Dimensionen der Begriffe zusätzlich und freiwillig unzulässig vermischt und verwechselt. Dies habe auch die Finanzverwaltung anerkannt und am 22.05.2013 einen Nichtanwendungserlass betreffend die Urteile des BFH vom 19.09.2012 (aaO) veröffentlicht. Die dort getroffene Aussage "nur Gehaltsumwandlungen sind danach schädlich" sei vollkommen richtig. Wie bereits ausgeführt sei die Novation zukünftiger Ansprüche in rechtlicher Hinsicht aber keine Umwandlung von ohnehin geschuldetem Lohn. Das Finanzamt F. habe im Prüfbericht zur Lohnsteueraußenprüfung ausdrücklich die Zusätzlichkeit der streitgegenständlichen Leistungen anerkannt. Üblicherweise fänden Sachverhalte, gegen die keine rechtlichen Bedenken bestünden, in den Berichten keine Erwähnung. Dies zeige, dass die Lohnsteuerprüfer aufgrund der Bedenken der Außenprüfung der Beklagten ausdrücklich gebeten worden seien, diese Sachverhalte zu prüfen.

Die Klägerin habe die Vergütungsansprüche mit Blick auf § 14 Abs 1 SGB IV iVm § 1 Abs 1 Nr 1 bis 4 SvEV und iVm mit den steuerrechtlichen Vorschriften der §§ 3 Nr 31, Nr 33, Nr 50, 40 Abs 2 Satz 1 Nr 3 und Nr 5, 40 Abs 2 Satz 2, 8 Abs 2 Satz 1 und 9, 8 Abs 2 Satz 6 bis 8 und 8 Abs 3 EStG bewertet und verbeitragt. So seien beispielsweise die Essensmarken nach § 8 Abs 2 Sätze 6 bis 8 EStG mit den amtlichen Sachbezugswerten bewertet und der Versteuerung und Verbeitragung unterworfen worden. Gleiches gelte für die Hingabe von Tankgutscheinen nach § 8 Abs 2 Satz 1 iVm Satz 9 EStG im Rahmen der Bagatellfreigrenze für Sachbezüge. Soweit Zusätzlichkeit zum ohnehin geschuldeten Lohn nicht beitragsrechtlich durch § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SvEV, sondern steuerrechtlich durch die §§ 40 Abs 2 Satz 1 Nr 5 oder § 40 Abs 2 Satz 2 EStG gefordert werde, werde diese nicht noch explizit durch § 1 Abs 1 Nr 3 SvEV als Kriterium bestimmt. Insoweit sei die Entscheidung des Finanzamts F., dass diese Leistungen steuerrechtlich zulässig gewährt würden, auch für die beitragsrechtliche Bewertung maßgebend. Da ohnehin von einer durchgängigen Erfüllung des Zusätzlichkeitserfordernisses ausgegangen werde, bedürfe es dieser Differenzierung nicht.

Die Klägerin beantragt,

das Urteil des Sozialgerichts Reutlingen vom 19.08.2015 abzuändern und den Bescheid der Beklagten vom 11.08.2011 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 29.08.2013 insgesamt aufzuheben sowie die Anschlussberufung der Beklagten zurückzuweisen.

Die Beklagte beantragt,

die Berufung der Klägerin zurückzuweisen und im Wege der Anschlussberufung das Urteil des Sozialgerichts Reutlingen vom 19.08.2015 abzuändern und die Klage insgesamt abzuweisen.

Die Beklagte hat am 26.10.2015 Anschlussberufung eingelegt. Sie hält das angefochtene Urteil weitgehend für zutreffend. Entgegen der Auffassung des SG gehe sie jedoch davon aus, dass auch bei Sachbezügen die Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung auch bei Steuerfreiheit bis 44 EUR monatlich (§ 8 Abs 2 Satz 1 und 9 EStG) ebenfalls die Erfüllung des Zusätzlichkeitserfordernisses (§ 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SvEV) voraussetze. Zwar komme es für die Steuerfreiheit nicht auf das Zusätzlichkeitserfordernis an. Für die Beitragsfreiheit sei dieses jedoch auch bei steuerfreien Zuwendungen entsprechend § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SvEV zwingende Voraussetzung. Auch bei Sachbezügen handele es sich um Leistungen, die laufend an den Arbeitnehmer gewährt werden und die deshalb entsprechend der SvEV als einmalige Einnahmen oder laufende Zuschläge ganz oder teilweise nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen seien, wenn sie zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden. Gerade die SvEV definiere, welche Leistungen des Arbeitgebers unter welchen Voraussetzungen entgegen § 14 SGB IV bei der Bemessung der Sozialversicherungsbeiträge nicht angesetzt werden. Das Zusätzlichkeitserfordernis solle grundsätzlich verhindern, dass regulärer Arbeitslohn zB in steuerfreie Zuschüsse umgewandelt werde und trage somit insbesondere dem Interesse der Versicherten an einer möglichst hohen Bemessungsgrundlage im Hinblick auf die spätere Leistung Rechnung. Insgesamt sei das Verhalten der Klägerin als rechtsmissbräuchlich anzusehen.

Die Beigeladenen haben sich im Berufungsverfahren nicht geäußert und keine Anträge gestellt.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Gerichtsakten beider Rechtszüge und die Verwaltungsakten der Beklagten Bezug genommen.

Entscheidungsgründe:

Die form- und fristgerecht (§ 151 Abs 1 Sozialgerichtsgesetz (SGG)) eingelegte und statthafte (§ 143 SGG) Berufung der Klägerin ist zulässig und in der Sache teilweise begründet. Der angefochtene Bescheid vom 11.08.2011 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 29.08.2013 ist teilweise rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, denn die Beklagte fordert zu hohe Beiträge nach. Aus dem

Urteil des SG lässt sich allerdings nicht eindeutig entnehmen, in welchem Umfang tatsächlich Beiträge nachgefordert werden dürfen, so dass schon aus diesem Grund das Urteil abzuändern ist.

Die Beklagte hat am 26.10.2015 gegen das ihr am 28.08.2015 zugestellte Urteil Anschlussberufung eingelegt. Die unselbstständige Anschlussberufung der Beklagten iSv § 202 SGG iVm § 524 Zivilprozessordnung (ZPO) ist zulässig, in der Sache aber unbegründet. Die unselbstständige Anschlussberufung ist nicht eigentlich ein Rechtsmittel, sondern nur ein angriffsweise wirkender Antrag, mit dem sich der Gegner innerhalb des Rechtsmittels des Berufungsklägers an dieses Rechtsmittel anschließt. Sie bietet die Möglichkeit, die vom Berufungskläger angefochtene Entscheidung des Sozialgerichts auch zu seinen, des sich Anschließenden, Gunsten ändern zu lassen (BSG 23.06.1998, B 4 RA 33/97 R, juris). Mit ihr können aber nicht Teile des sozialgerichtlichen Urteils zur Prüfung des Berufungsgerichts gestellt werden, die von der Berufung nicht erfasst werden (vgl BSG 13.10.1992, 4 RA 40/91, SozR 3-5050 § 15 Nr 5 zur vergleichbaren Situation der Anschlussrevision). Für die Zulässigkeit der unselbständigen Anschlussberufung ist deshalb erforderlich, dass die selbständige Berufung des Gegners zulässig ist, und die Anschlussberufung den gleichen prozessualen Anspruch betrifft. Dies ist hier der Fall.

Rechtsgrundlage für den streitgegenständlichen Bescheid ist § 28p SGB IV. Nach § 28p Abs 1 SGB IV prüfen die Träger der Rentenversicherung bei den Arbeitgebern, ob diese ihre Meldepflichten und ihre sonstigen Pflichten nach dem SGB IV, die im Zusammenhang mit dem Gesamtsozialversicherungsbeitrag stehen, ordnungsgemäß erfüllen; sie prüfen insbesondere die Richtigkeit der Beitragszahlungen und der Meldungen mindestens alle vier Jahre. Die Prüfung soll in kürzeren Zeitabständen erfolgen, wenn der Arbeitgeber dies verlangt. Die Einzugsstelle unterrichtet den für die Arbeitgeber zuständigen Träger der Rentenversicherung, wenn sie eine alsbaldige Prüfung bei dem Arbeitgeber für erforderlich hält. Die Prüfung umfasst auch die Entgeltunterlagen der Beschäftigten, für die Beiträge nicht gezahlt werden. Die Träger der Rentenversicherung erlassen im Rahmen der Prüfung Verwaltungsakte zur Versicherungspflicht und zur Beitragshöhe in der Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung sowie nach dem Recht der Arbeitsförderung einschließlich der Widerspruchsbescheide gegenüber den Arbeitgebern (§ 28p Abs 1 Satz 5 SGB IV). Dies gilt auch in Bezug auf die Nachforderung von Umlagen zum Ausgleich der Arbeitgeberaufwendungen bei Krankheit und Mutterschutz (U 1/U 2) nach dem Aufwendungsausgleichsgesetz, weil Gegenstand der Betriebsprüfung ebenfalls die Umlagen U 1 und U 2 sind sowie die InsO-Umlage (so in Bezug auf die insoweit vergleichbare Rechtslage nach dem Lohnfortzahlungsgesetz BSG 30.10.2002, B 1 KR 19/01 R, SozR 3-2400, § 28p Nr 1; siehe auch: Roßbach, in: Knickrehm/Kreikebohm/Waltermann (Hg.), Kommentar zum Sozialrecht, 4. Aufl 2015, § 28p SGB IV RdNr 4, 12). Insoweit gelten § 28h Abs 2 SGB IV sowie § 93 iVm § 89 Abs 5 des Zehnten Buches Sozialgesetzbuch (SGB X) nicht. Zwar entscheidet grundsätzlich gemäß § 28h Abs 2 Satz 1 Halbsatz 1 SGB IV die Einzugsstelle über die Versicherungspflicht und die Beitragshöhe in der Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung sowie nach dem Recht der Arbeitsförderung. Dies gilt aber ausnahmsweise nicht für Entscheidungen im Rahmen einer Arbeitgeberprüfung.

Bei versicherungspflichtig Beschäftigten - wie hier bei den Beigeladenen zu 1) bis 12) - wird in der Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung der Beitragsbemessung das Arbeitsentgelt zugrunde gelegt (§ 226 Abs 1 Satz 1 Nr 1 Sozialgesetzbuch Fünftes Buch, § 57 Abs 1 Elftes Buch Sozialgesetzbuch, § 162 Nr 1 Sechstes Buch Sozialgesetzbuch, § 342 Drittes Buch Sozialgesetzbuch). Streitig ist insoweit vorliegend allein, ob die ab 01.04.2008 nach Änderung der Arbeitsverträge neben dem Barlohn geleisteten Lohnbestandteile als beitragspflichtiges Arbeitsentgelt nach § 14 SGB IV anzusehen sind.

Nach § 14 Abs 1 Satz 1 SGB IV sind Arbeitsentgelt 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 einer Beschäftigung oder im Zusammenhang mit ihr erzielt werden. Es genügt ein mittelbarer (innerer, sachlicher) Zusammenhang mit der Beschäftigung (BSG 29.01.2004, B 4 RA 19/03 R, SozR 4-8570 § 8 Nr 1). Dasselbe gilt für einen erhaltenen Sachbezug, denn auch ein Sachbezug wird vom Begriff des Arbeitsentgelts umfasst.

Dies trifft auf alle neben dem Barlohn von der Klägerin ab 01.04.2008 gewährten Leistungen wie Personalrabatt, Gutscheine für Waren oder Dienstleistungen (Tankgutscheine), Essensmarken, Zuschuss für Reinigungskosten der Berufskleidung, Erholungsbeihilfe, Zuschuss zu Kinderbetreuungskosten und Internetzuschuss zu. Ist im ersten Prüfungsschritt das Vorliegen von Arbeitsentgelt iSv § 14 Abs 1 SGB IV bejaht worden, ist im zweiten Prüfungsschritt festzustellen, ob sich auf der Grundlage von § 17 SGB IV iVm § 1 SvEV ausnahmsweise ein Ausschluss ergibt. § 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, und steuerfreie Einnahmen ganz oder teilweise nicht als Arbeitsentgelt gelten. Dabei ist nach § 17 Abs 1 Satz 2 SGB IV eine möglichst weitgehende Übereinstimmung mit den Regelungen des Steuerrechts sicherzustellen.

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. Die Wahrung der Belange der Sozialversicherung wird durch Abwägung sozialpolitischer und verwaltungspraktischer Gesichtspunkte berücksichtigt (BT-Drs 7/4122 S 33; BSG 24.06.1987, 12 RK 6/84, BSGE 62, 54 = SozR 2100 § 17 Nr 5). Der Grundsatz der Parallelität von Steuer- und Beitragspflicht besteht mithin nicht in der Weise, dass die Steuerfreiheit von Einnahmen zugleich die Beitragsfreiheit dieser Einnahmen zur Folge hätte.

I. Nach § 1 Abs 1 SvEV (idF v 19.12.2007, BGBl I 3024 in den maßgeblichen Teilen unverändert gültig im hier maßgebenden Zeitraum bis 31.12.2009) gilt nach Satz 1: Dem Arbeitsentgelt sind nicht zuzurechnen: Nr. 1) einmalige Einnahmen, laufende Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse sowie ähnliche Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden, soweit sie lohnsteuerfrei sind; dies gilt nicht für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge, soweit das Entgelt, auf dem sie berechnet werden, mehr als 25 Euro für jede Stunde beträgt, Nr. 3) Einnahmen nach § 40 Abs 2 EStG.

Die Klägerin hat mit den Beigeladenen zu 1) bis 12) mit Wirkung zum 01.04.2008 jeweils schriftlich Änderungen bestehender Arbeitsverträge vereinbart. Dabei ist die bisherige Verpflichtung zur Zahlung von Arbeitsentgelt für die Zukunft abgeändert und ersetzt worden durch eine im Vergleich zu vorher geringere Zahlung von Barlohn neben zusätzlicher Zahlung weiterer Leistungen. Die Leistungspflicht der Klägerin als Arbeitgeberin ist damit zukunftsgerichtet erneuert (noviert) und durch die nunmehr vereinbarten

Entgeltmodalitäten ersetzt worden (vgl BSG 02.03.2010, B 12 R 5/09 R, aaO). Diese Änderungen sind arbeitsrechtlich wirksam, auch tarifvertragliche Regelungen stehen nicht entgegen. Im Gegensatz zu der von der Beklagten vertretenen Auffassung handelt es sich bei der Vertragsänderung nicht um eine bloße Abrede über die Verwendung des laufenden Lohnes. Nur in diesem Fall wäre die Änderung beitragsrechtlich gänzlich unbeachtlich. Die arbeitsrechtlich wirksamen Vertragsänderungen zielten jedoch gerade darauf ab, die bisherige Barvergütung zu reduzieren, um Steuern und Sozialabgaben zu vermindern. Durch eine bloße Verwendungsabrede könnte dieses Ziel nicht erreicht werden. Entsprechend hat auch die Steuerbehörde im Rahmen der Lohnsteueraußenprüfung die hier vorgenommenen Vertragsänderungen akzeptiert, wie sich dem Lohnsteuerprüfbericht des Finanzamts F. vom 29.04.2011 entnehmen lässt. Insbesondere spricht aber gegen eine bloße Lohnverwendungsabrede, dass in keinem Fall wertmäßig die Summe der verschiedenen Entgeltbestandteile dem zuvor gezahlten Bruttolohn entspricht. Nur exemplarisch wird insoweit auf die bereits vom SG dargestellte Änderung bei dem Beigeladenen zu 3) verwiesen, der bis März 2008 ein Gehalt von 2.650 EUR hatte und ab April 2008 ein Gehalt von 2.380 EUR zzgl 44 EUR Tankgutschein, 50 EUR Internetpauschale, 18 EUR Reinigung Berufskleidung, 20 EUR Personalrabatt, 26 EUR Erholungsbeihilfe und 55,44 EUR Essensmarken, insgesamt also 2.593,44 EUR.

Auch wenn die Klägerin mit den Beigeladenen zu 1) bis 12) die Änderung der Arbeitsverträge ausdrücklich mit dem Ziel vorgenommen hat, Steuern und Sozialversicherungsbeiträge zu sparen, liegt darin entgegen dem Vortrag der Beklagten in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat keine rechtsmissbräuchliche und in entsprechender Anwendung von § 138 BGB nichtige vertragliche Gestaltung. Die Ausnutzung rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten in gesetzlich zulässigem Rahmen kann nicht dadurch außer Kraft gesetzt werden, dass die Auswirkungen - insbesondere im Hinblick auf die spätere Rentenhöhe der Beschäftigten – für gesellschaftspolitisch bedenklich gehalten werden. Es gibt daher auch keinerlei Grundlage für die Berechnung der Beiträge auf der Grundlage der bis März 2008 gezahlten Bruttoarbeitsentgelte. Genau dies hat die Beklagte jedoch getan, indem sie die Differenzbeträge zwischen ab April 2008 tatsächlich verbeitragtem und bis März 2008 zustehendem Bruttoentgelt der nachträglichen Beitragsbemessung unterworfen hat. Schon aus diesem Grund kann die Beitragsberechnung der Beklagten keinen Bestand haben, worauf auch das SG bereits zutreffend hingewiesen hat. Maßgeblich für die Beitragsbemessung sind allein die arbeitsvertraglich wirksam geregelten Entgeltmodalitäten, wie sie ab April 2008 gegolten haben.

Auf dieser Grundlage ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen von § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SvEV erfüllt sind. Danach sind nur zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gezahlte Einnahmen, die lohnsteuerfrei sind, dem Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen. Von den hier streitigen Leistungsbestandteilen kommen insoweit in Betracht die Zuschüsse zur Kinderbetreuung und der Aufwendungsersatz für Reinigung der Berufskleidung, welche unter den Voraussetzungen des § 3 Satz 1 Nr 33 EStG und § 3 Satz 1 Nr 50 EStG lohnsteuerfrei sind. Unabhängig von den steuerrechtlichen Voraussetzungen verlangt hier die SvEV ausdrücklich, dass die Leistungen zusätzlich zum Lohn oder Gehalt gezahlt werden. Das BSG versteht als zusätzliche Einnahmen zu Löhnen und Gehältern alle Einkünfte, auf die der Arbeitnehmer einen Anspruch hat und die neben laufendem Gehalt oder Lohn gezahlt werden (BSG 21.08.1997, 12 RK 44/96, BSGE 81, 21 = SozR 3.5375 § 2 Nr 1; BSG 14.07.2004, B 12 KR 10/02 R, BSGE 93, 109 = SozR 4-5375 § 2 Nr 1). Werden über arbeitsvertraglich geschuldete Leistungen hinaus freiwillige Leistungen des Arbeitgebers gewährt, ist das Zusätzlichkeitserfordernis in jedem Fall erfüllt. Dagegen fordert das BSG ausdrücklich nicht, dass die zusätzliche Leistung vom Arbeitgeber für den in der Vorschrift bezeichneten Zweck über das ohnehin geschuldete Arbeitsentgelt geleistet wird (BSG 21.08.1997, aaO, RdNr 21: dort ausdrücklich in Abgrenzung zu zusätzlichen Leistungen zum Arbeitslohn nach § 40 Abs 2 EStG). Es ist auch unerheblich, ob die Leistungen im Vergleich zum bisherigen Entlohnungsgefüge vom Arbeitgeber zusätzlich aufgebracht werden oder ob sie bei gleich bleibendem Gesamtvergütungsniveau aus einer für die Zukunft vereinbarten Entgeltumwandlung laufender oder einmaliger Zahlungen des bisher gezahlten beitragspflichtigen Arbeitsentgelts stammen (BSG 14.07.2004, aaO, RdNr 38).

Soweit die Beklagte nur freiwillige Arbeitgeberleistungen als zusätzliche Leistungen iSv § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SveV ansieht, bezieht sie sich dabei auf die neuere Rechtsprechung des BFH (vgl BFH 19.09.2012, VI R 54/11, BFHE 239, 85). Der BFH hatte insoweit entschieden, dass bei der vom Gesetz getroffenen Unterscheidung von Leistungen, die "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" erbracht werden (zB §§ 3 Satz 1 Nr 33, 40 Abs 2 Satz 1 Nr 5, 40 Abs 2 Satz 2 EStG) nur freiwillige Arbeitgeberleistungen gemeint seien, auf die der Arbeitnehmer keinen arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Begründet wird dies damit, dass der Gesetzgeber das Tatbestandsmerkmal "zusätzlich" ersichtlich verwende, um Steuervergünstigungen und Steuerbefreiungen auf solche Zusatzleistungen zu beschränken, zu denen der Arbeitgeber nicht ohnehin verpflichtet sei. Es solle verhindert werden, dass regulär besteuerter Arbeitslohn in steuerfreie Zuschüsse umgewandelt werde (unter Hinweis auf BT-Drs 12/5016 S 85; BT-Drs 12/5764 S 22; BT-Drs 14/4921 S 50). Die Finanzverwaltung folgt dieser Rechtsprechung, die gegenüber der bisherigen Auslegung eine Verschärfung darstellt, nicht. Nach dem Nichtanwendungserlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 22.05.2013 gilt Folgendes: Kommt die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzu, den der Arbeitgeber schuldet, ist das Tatbestandsmerkmal "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" auch dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf die zweckbestimmte Leistung hat. Nur Gehaltsumwandlungen sind schädlich (BStBl I 2013, 728).

Die restriktivere steuerrechtliche Betrachtung schlägt jedoch auf die Auslegung des Zusätzlichkeitserfordernisses im Beitragsrecht der Sozialversicherung nicht durch. Eine entsprechende gesetzgeberische Intention, wie sie der BFH für das Erfordernis der Zusätzlichkeit "zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" aus den Materialien zu den Vorschriften der §§ 3 Satz 1 Nr 33, 40 Abs 2 Satz 1 Nr 5, 40 Abs 2 Satz 2 EStG entnehmen konnte, lässt sich für § 17 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SGB IV nicht feststellen. Der Senat folgt daher der ständigen Rechtsprechung des BSG zur Auslegung des Zusätzlichkeitserfordernisses (BSG 21.08.1997, 12 RK 44/96, BSGE 81, 21 = SozR 3.5375 § 2 Nr 1; BSG 14.07.2004, B 12 KR 10/02 R, BSGE 93, 109 = SozR 4-5375 § 2 Nr 1). Dieses Verständnis entspricht im Übrigen auch dem Ergebnis der Besprechung des GKV-Spitzenverbandes, der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs vom 20./21.11.2013. Dort wird zu Punkt 7 (Beitragsrechtliche Behandlung zusätzlich zum Arbeitsentgelt gewährter steuerfreier oder pauschalbesteuerter Entgeltbestandteile) auf Seite 19 ausgeführt: "Sofern allein das Beitragsrecht der Sozialversicherung – nicht aber das Steuerrecht – für bestimmte Tatbestände ein Zusätzlichkeitserfordernis verlangt, führt ein Entgeltverzicht bzw eine Entgeltumwandlung dann zur Beitragsfreiheit der daraus resultierenden Arbeitgeberleistungen, wenn der Verzicht ernsthaft gewollt und nicht nur vorübergehend sowie auf künftig fällig werdende Arbeitsentgeltbestandteile gerichtet und arbeitsrechtlich zulässig ist". Genau dies ist hier jedoch der Fall. Die Klägerin hat mit den Beigeladenen zu 1) bis 12) wirksam eine Entgeltumwandlung vereinbart, die zu einem niedrigeren Barlohnanspruch geführt hat. Diese Änderung mit dem Lohnverzicht war ernsthaft und auf Dauer gewollt und richtet sich nicht erst auf künftig fällig werdende Ansprüche, sondern modifiziert die Ansprüche dauerhaft ab 01.04.2008.

1. Zu den Sachverhalten iSv § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SvEV, die kein Zusätzlichkeitserfordernis im steuerrechtlichen Sinne fordern, gehört der lohnsteuerfreie Auslagenersatz. Nach § 3 Nr 50 EStG 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). Um durchlaufende Gelder handelt es sich bei der hier gewährten Reinigungspauschale für Berufskleidung unstreitig nicht, es geht um Auslagenersatz. Hierbei erhält der Arbeitnehmer Geld, das lediglich Beträge ausgleicht, die er dem Arbeitgeber aus seinem Vermögen vorübergehend zur Verfügung gestellt hat. Es ist die arbeitsrechtliche Regelung der Kostentragung maßgebend (von Beckerath in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl 2016, § 3 RdNr 131). Voraussetzung für die Anerkennung eines steuerfreien Auslagenersatzes gemäß § 3 Nr 50 EStG ist insoweit, dass der Arbeitnehmer im ganz überwiegenden Interesse des Arbeitgebers Aufwendungen tätigt, die der Arbeitsausführung dienen und die nicht zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers führen. Ein Auslagenersatz ist bei regelmäßig wiederkehrenden Aufwendungen auch ohne Einzelabrechnung steuerfrei, wenn er im Großen und Ganzen den tatsächlichen Aufwendungen entspricht (BFH 23.08.1995, VI R 30/95, BFHE 178, 350; BFH 02.10.2003, IV R 4/02 R, BFHE 203, 459). Die Aufwendungen für Arbeitskleidung sind danach grundsätzlich vom Arbeitnehmer zu tragen, mit Ausnahme von hier nicht nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften erforderlicher Arbeitsschutzkleidung. Gleiches gilt auch für die Kosten für Erhaltung und Pflege der Arbeitskleidung. Ausgaben, die der Arbeitnehmer zu tragen hat, werden auch nicht dadurch zu Ausgaben des Arbeitgebers, weil der Arbeitgeber sich zur Kostenübernahme verpflichtet hat (von Beckerath, aaO). Die für die Reinigung von typischer Berufskleidung anfallenden Kosten können ggf vom Arbeitnehmer, der dieses Aufwendungen hat, als Werbungskosten abgesetzt werden (vgl dazu FG Nürnberg, 24.10.2014, 7 K 1704/13, juris), darauf kommt es hier jedoch nicht an. Die Voraussetzungen für einen lohnsteuerfreien Aufwendungsersatz nach § 3 Nr 50 EStG liegen daher hier nicht vor. Die Reinigungspauschale ist dementsprechend auch beitragspflichtig.

2. Zu den Sachverhalten iSv § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SVeV, die neben dem beitragsrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernis noch ein steuerrechtliches Zusätzlichkeitserfordernis verlangen, gehören die Leistungen zur Kinderbetreuung nach § 3 Nr 33 EStG. Danach sind lohnsteuerfrei zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung des BFH (19.09.2012, VI R 54/11, BFHE 239, 85) sind nur freiwillig erbrachte Arbeitgeberleistungen zusätzlich in diesem Sinne. Nach dem Nichtanwendungserlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 22.05.2013 (aaO) ist das steuerrechtliche Tatbestandsmerkmal der Zusätzlichkeit zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zwar auch erfüllt, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich einen Anspruch auf die zweckbestimmte Leistung hat. Gehaltsumwandlungen sind jedoch auch danach schädlich. Eine derartige schädliche Gehaltsumwandlung liegt hier vor, denn durch die Vertragsänderung soll gerade steuerpflichtiger Arbeitslohn in nicht steuerpflichtige Zuschüsse umgewandelt werden (ebenso Finanzgericht (FG) des Landes Sachsen-Anhalt, 15.08.2013, 6 K 739/08, juris; Niedersächsisches FG 18.02.2015, 9 K 64/13, juris; OFD Nordrhein-Westfalen, Gehaltsumwandlung; Nettolohnoptimierung durch steuerfreie und pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen, Kurzinformation Lohnsteuer Nr 5/2015, DStR 2015, 2448). Der Senat teilt nicht das von der Klägerin vertretene enge Begriffsverständnis, wonach mit Gehaltsumwandlung nur die Fälle gemeint seien, dass ein bereits entstandener Anspruch auf Arbeitslohn nachträglich umgewandelt wird. Auch die steuerrechtliche Literatur geht – soweit ersichtlich – davon aus, dass die im weiteren Sinne vorliegende Gehaltsumwandlung in Gestalt einer Novation arbeitsvertraglicher Entgeltmodalitäten mit Wirkung für die Zukunft keine zusätzliche Leistung iSd Einkommenssteuerrechtes begründet (vgl Plenker, BC 2012, 202 ff; Arndt, GStB 2013, 295, 297). Die Zuschüsse zu den Kinderbetreuungskosten sind daher nicht lohnsteuerfrei nach § 3 Nr 33 EStG und damit beitragspflichtiger Arbeitslohn.

Aus dem Prüfbericht des Finanzamts F. vom 29.04.2011 ergibt sich nichts anderes. Ausdrücklich erwähnt sind die Kinderbetreuungskosten in den Anmerkungen zu den nicht beanstandeten Gehaltsumwandlungen nicht. Davon abgesehen sind Entscheidungen der Finanzbehörden für Sozialversicherungsträger und Sozialgerichte nicht verbindlich (BSG 23.03.1998, B 12 KR 17/97 R, SozR 3-2400 § 14 Nr 15).

3. Nach § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 3 SvEV sind dem Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen Leistungen nach § 40 Abs 2 EStG. Entgegen der Auffassung der Beklagten ist im Rahmen dieser Vorschrift beitragsrechtlich ein Zusätzlichkeitserfordernis nicht vorgesehen. In Betracht kommen insoweit hier die gewährten Erholungsbeihilfen und Internetzuschüsse.

a) Erholungsbeihilfen Nach § 40 Abs 2 Satz 1 Nr 3 EStG können pauschal versteuert werden Erholungsbeihilfen, wenn diese zusammen mit Erholungsbeihilfen, die in demselben Kalenderjahr früher gewährt worden sind, 156 EUR für den Arbeitnehmer, 104 EUR für dessen Ehegatten und 52 EUR für jedes Kind nicht übersteigen und der Arbeitgeber sicherstellt, dass die Beihilfen zu Erholungszwecken gewährt werden. Die Vorschrift fordert damit nicht nur einen ganz bestimmten Verwendungszweck der insoweit gewährten Leistungen, nämlich die Mittelverwendung für Zwecke der Erholung, sondern auch eine Überprüfung durch den Arbeitgeber, dass seine Arbeitnehmer diese als Erholungsbeihilfen gewährten Leistungen tatsächlich zu diesem Zweck verwenden (BFH 19.09.2012, VI R 55/11, BFHE 239, 91). Diese Voraussetzungen sind hier erfüllt. Wie sich aus den vorgelegten Lohnunterlagen ergibt, liegen zeitnah zu dem gewährten Erholungsurlaub schriftliche Bestätigungen der Arbeitnehmer vor, dass die erhaltene Beihilfe zu Erholungszwecken verwendet worden ist. Auch die Höchstbeträge werden nicht überschritten. Die gezahlten Erholungsbeihilfen sind daher nicht beitragspflichtiger Arbeitslohn. Dies entspricht im Übrigen auch ausdrücklich dem bereits erwähnten Besprechungsergebnis über Fragen des Gemeinsamen Beitragseinzugs vom 20./21.11.2013 (dort auf Seite 20).

b) Internetzuschuss Nach § 40 Abs 2 Satz 1 Nr 5 EStG können pauschal versteuert werden den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt übereignete Personalcomputer; das gilt auch für Zubehör und Internetzugang. Das gleiche gilt nach Satz 2 für Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung gezahlt werden. Ohne Nachweis pauschalierungsfähig sind für die laufende Nutzung 50 EUR (R 40.2 Abs 5 Satz 7 LStR).

Wie bereits oben zu den Kinderbetreuungskosten ausgeführt, fehlt es hier an dem steuerrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernis, da es sich um eine Gehaltsumwandlung handelt. Die Internetzuschüsse sind daher sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn (vgl FG des Landes Sachsen-Anhalt, 15.08.2013, 6 K 739/08, juris). Wie oben ausgeführt, steht eine abweichende steuerrechtliche Behandlung durch das Finanzamt nicht entgegen.

II. Die sonstigen zusätzlichen Leistungen der Klägerin an die Beigeladenen zu 1) bis 12) stellen sonstige Sachbezüge dar, deren Verbeitragung sich nach § 3 SvEV (idF vom 21.12.2006) richtet. Auch wenn insoweit aufgrund der Einhaltung steuerrechtlicher Bagatellgrenzen in § 8 EStG im Einzelfall Steuerfreiheit besteht, handelt es sich nicht um die in § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SvEV vorausgesetzte

Steuerfreiheit, die sich aus § 3 EStG ergibt. Dies folgt insbesondere aus einer systematischen Auslegung, denn die in § 3 Abs 1 Satz 4 SvEV angeordnete entsprechende Geltung von § 8 Abs 2 Satz 9 EStG (Steuerfreiheit für Sachbezüge im Wert von bis zu 44 EUR monatlich) wäre entbehrlich, wenn diese Sachbezüge schon als grundsätzlich lohnsteuerfreie Leistungen nach § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SvEV anzusehen wären.

§ 3 SvEV gilt für Sachbezüge, die nicht von § 2 SvEV erfasst werden, also nicht Verpflegung, Unterkunft und Wohnung. Nach § 3 Abs 1 Satz 1 SvEV ist als Wert für Sachbezüge, die nicht von § 2 erfasst und unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden, der um übliche Preisnachlässe geminderte übliche Endpreis am Abgabeort anzusetzen. Sind auf Grund des § 8 Abs 2 Satz 8 EStG Durchschnittswerte festgesetzt worden, sind diese Werte maßgebend. Findet § 8 Abs 2 Satz 2, 3, 4 oder 5 oder Abs 3 Satz 1 EStG Anwendung, sind die dort genannten Werte maßgebend. § 8 Abs 2 Satz 9 EStG gilt entsprechend (§ 3 Abs 1 Sätze 2 bis 4 SvEV).

Nicht nachvollziehbar ist vor diesem rechtlichen Hintergrund die Auffassung der Beklagten, wonach auch für steuerfreie Sachbezüge iSv § 8 Abs 2 Satz 9 EStG ein beitragsrechtliches Zusätzlichkeitserfordernis gelten soll. Abgesehen davon, dass nach der Rechtsauffassung des Senats das Kriterium der Zusätzlichkeit (beitragsrechtlich) ohnehin erfüllt ist, widerspricht die Auffassung der Beklagten der Systematik der Verordnung. Die Behandlung von Sachbezügen, die grundsätzlich beitragspflichtiger Lohn sind, ist allein in § 3 SvEV geregelt, der keine Zusätzlichkeit fordert. § 1 Abs 1 Nr 1 SvEV ist nicht im Sinne einer Generalklausel sämtlichen weiteren Tatbeständen vorangestellt. § 17 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SGB IV als Rechtsgrundlage für die SvEV sieht gleichberechtigt nebeneinander als mögliche Tatbestände für beitragsfreies Arbeitsentgelt vor zum einen zusätzlich zu Löhnen und Gehältern gewährte Leistungen und zum anderen steuerfreie Einnahmen. Es ist daher nicht ersichtlich, dass über das Vorliegen steuerfreier Sachbezüge hinaus weitere Voraussetzungen erforderlich sein sollten.

1. Tankgutscheine Zu den Einnahmen gemäß § 8 Abs 2 Satz 1 EStG gehören die nicht in Geld bestehenden Sachbezüge, die mit den um übliche Preisnachlässe geminderten ortsüblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen sind. Diese bleiben jedoch nach § 8 Abs 2 Satz 9 EStG außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt im streitigen Zeitraum 44 EUR im Kalendermonat nicht übersteigen. Da die Arbeitnehmer der Klägerin ausweislich ihrer Arbeitsverträge nur Anspruch auf die Waren- oder Sachleistungsgutscheine, nicht jedoch auf ersatzweise Auszahlung des Gutscheinwertes hatten, liegen Sachbezüge vor. Ob Barlöhne oder Sachbezüge vorliegen, entscheidet sich nach dem Rechtsgrund des Zuflusses, nämlich auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen danach, welche Leistung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Kann der Arbeitnehmer lediglich die Sache selbst beanspruchen, liegen daher Sachbezüge iSv § 8 Abs 2 Satz 1 EStG vor, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 8 Abs 2 Satz 9 EStG außer Ansatz bleiben. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn Arbeitnehmern lediglich Gutscheine überlassen werden, die sie zum Bezug einer von ihnen selbst auszuwählenden Sach- oder Dienstleistung berechtigen und die bei einem Dritten einzulösen oder auf den Kaufpreis anzurechnen sind (BFH 11.11.2010, VI R 27/09, BFHE 232, 56). Für die Anwendung der Freigrenze des § 8 Abs 2 Satz 9 EStG kommt es nur auf die Frage an, ob ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer Barlohn oder Sachlohn zuwendet (BFH 11.11.2010, aaO).

Aus dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vor dem SG lässt sich entnehmen, dass die Tankgutscheine nicht in bar ausgezahlt werden konnten, sondern die Beschäftigten den Gutschein beim Tanken an der Tankstelle vorlegten und die Tankstelle dann mit der Klägerin direkt abgerechnet hat. Es liegen somit ersichtlich Sachbezüge vor. Da deren Wert 44 EUR monatlich nicht übersteigt, sind diese Sachbezüge nach § 8 Abs 2 Satz 9 EStG nicht zu berücksichtigen und damit auch nicht beitragspflichtig.

2. Restaurantschecks Die Klägerin stellte monatlich 15 bzw 18 Restaurantschecks über 5,77 EUR ihren Arbeitnehmern zur Verfügung, die von der Firma S. ausgestellt wurden und bei deren Akzeptanzpartnern nur zur Ausgabe von Mahlzeiten oder von zum direkten Verzehr bestimmten Lebensmitteln eingelöst werden durften (nur ein Scheck pro Arbeitstag). Zu den Akzeptanzpartnern gehören Restaurants, aber auch Supermärkte. Zunächst ist klarzustellen, dass die Vorschrift des § 40 Abs 2 Satz 1 Nr 1 EStG nicht einschlägig ist, denn es handelt sich nicht um die Abgabe arbeitstäglicher Mahlzeiten im Betrieb oder Barzuschüsse an ein anderes Unternehmen, das arbeitstäglich Mahlzeiten an die Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt abgibt. Darauf hat die Klägerin selbst zutreffend hingewiesen. Allerdings sind die Voraussetzungen für Sachbezüge nach § 8 Abs 2 Sätze 1, 6 – 8 EStG iVm R 8.1 Abs 7 LStR 2008 erfüllt. Maßgebend sind daher nach § 3 Abs 1 Satz 2 SvEV diese Werte, welche die Klägerin zutreffend bei der Abführung der Beiträge zugrunde gelegt hat.

Nach R 8.1 Abs 7 Nr 4 LStR 2008 gilt folgendes: a)1Es ist nicht die Essenmarke mit ihrem Verrechnungswert, sondern vorbehaltlich des Buchstaben b die Mahlzeit mit dem maßgebenden Sachbezugswert zu bewerten, wenn aa) tatsächlich eine Mahlzeit abgegeben wird. Lebensmittel sind nur dann als Mahlzeit anzuerkennen, wenn sie zum unmittelbaren Verzehr geeignet oder zum Verbrauch während der Essenpausen bestimmt sind, bb) für jede Mahlzeit lediglich eine Essenmarke täglich in Zahlung genommen wird, cc) der Verrechnungswert der Essenmarke den amtlichen Sachbezugswert einer Mittagsmahlzeit um nicht mehr als 3,10 Euro übersteigt und dd) die Essenmarke nicht an Arbeitnehmer ausgegeben wird, die eine Auswärtstätigkeit ausüben. 2 Dies gilt auch dann, wenn zwischen dem Arbeitgeber und der Annahmestelle keine unmittelbaren vertraglichen Beziehungen bestehen, weil ein Unternehmen eingeschaltet ist, das die Essenmarken ausgibt. 3 Zur Erfüllung der Voraussetzungen nach Doppelbuchstabe bb hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer die Tage der Abwesenheit zB infolge von Auswärtstätigkeiten , Urlaub oder Erkrankung festzustellen und die für diese Tage ausgegebenen Essenmarken zurückzufordern oder die Zahl der im Folgemonat auszugebenden Essenmarken um die Zahl der Abwesenheitstage zu vermindern. 4 Die Pflicht zur Feststellung der Abwesenheitstage und zur Anpassung der Zahl der Essenmarken im Folgemonat entfällt für Arbeitnehmer, die im Kalenderjahr durchschnittlich an nicht mehr als drei Arbeitstagen je Kalendermonat Auswärtstätigkeiten ausüben , wenn keiner dieser Arbeitnehmer im Kalendermonat mehr als 15 Essenmarken erhält. b) Bestehen die Leistungen des Arbeitgebers ausschließlich in der Hingabe von Essenmarken, ist auch unter den Voraussetzungen des Buchstaben a der Verrechnungswert der Essenmarke als Arbeitslohn anzusetzen, wenn dieser Wert den geldwerten Vorteil nach Nummer 3 unterschreitet. c) 1Wird der Arbeitsvertrag dahingehend geändert, dass der Arbeitnehmer anstelle von Barlohn Essenmarken erhält, vermindert sich dadurch der Barlohn in entsprechender Höhe. 2Die Essenmarken sind mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den Buchstaben a oder b ergibt. 3Ohne Änderung des Arbeitsvertrags führt der Austausch von Barlohn durch Essenmarken nicht zu einer Herabsetzung des steuerpflichtigen Barlohns. 4In diesem Falle ist der Betrag, um den sich der ausgezahlte Barlohn verringert, als Entgelt für die Mahlzeit oder Essenmarke anzusehen und von dem nach Buchstabe a oder b maßgebenden Wert abzusetzen. d) 1Die von Annahmestellen eingelösten Essenmarken brauchen nicht an den Arbeitgeber zurückgegeben und von ihm nicht aufbewahrt zu werden, wenn der Arbeitgeber eine Abrechnung erhält, aus der sich ergibt, wie viele Essenmarken mit welchem Verrechnungswert eingelöst worden sind, und diese aufbewahrt. 2Dasselbe gilt, wenn ein Essenmarkenemittent eingeschaltet ist und der Arbeitgeber von diesem eine entsprechende Abrechnung erhält und aufbewahrt.

Die Klägerin hat – unbeanstandet vom zuständigen Finanzamt (s Anlage zum Prüfungsbericht des Finanzamts F. vom 19.04.2011) – von dieser Regelung Gebrauch gemacht. Der Anwendung der Regelungen für Sachbezüge steht nicht entgegen, dass die Restaurantschecks wie Bargeld eingesetzt werden können. Ein Sachbezug liegt auch vor, wenn Arbeitnehmern lediglich Gutscheine überlassen werden, die sie zum Bezug einer von ihnen selbst auszuwählenden Sach- oder Dienstleistung berechtigen und die bei einem Dritten einzulösen oder auf den Kaufpreis anzurechnen sind. Unerheblich ist insoweit, dass solche Gutscheine, je nach Aussteller, im täglichen Leben ähnlich dem Bargeld verwendbar sein mögen. Denn trotz einer gewissen Handelbarkeit oder Tauschfähigkeit besteht ein solcher Gutschein nicht in Geld iS der Negativabgrenzung in § 8 Abs 2 Satz 1 EStG und bleibt daher Sachbezug (BFH 11.11.2010, VI R 27/09 R, BFHE 232, 56). Allein die abstrakte Möglichkeit missbräuchlicher Verwendung der Restaurantschecks steht der Anwendung der die Klägerin begünstigenden Vorschriften nicht entgegen (ebenso Hessisches LSG 27.05.2010, L 8 KR 168/09, juris; strenger: FG Düsseldorf 19.05.2010, 15 K 1185/09, juris mwN – im Widerspruch zur zeitlich späteren BFH-Rechtsprechung aber von Barlohn iSv § 8 Abs 1 EStG ausgehend). Nach alledem dürfen für die Restaurantschecks keine Beiträge nacherhoben werden, denn diese sind bereits zutreffend nach den Sachbezugswerten versteuert und verbeitragt worden.

3. Personalrabatt/Gutscheine Die Mitarbeiter der Klägerin haben Gutscheine erhalten, die sie beim Kauf von Waren im Gartencenter der Klägerin einsetzen konnten. Nach § 8 Abs 3 EStG ist für nicht nach § 40 EStG pauschal versteuerte Bezüge – wie hier - der Wert der Sachbezüge geregelt, wenn ein Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses Waren oder Dienstleistungen erhält, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Angestellten hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Die sich nach Abzug der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile sind steuerfrei, soweit sie aus dem Dienstverhältnis insgesamt 1.080 EUR im Kalenderjahr nicht übersteigen (§ 8 Abs 3 Satz 2 EStG). Dieser Grenzwert ist hier bei allen Arbeitnehmern eingehalten, die einen Personalrabatt in Form von Warengutscheinen erhalten haben, entsprechend handelt es sich um einen steuerfreien Sachbezug. Da § 3 SvEV jedoch nur auf die Bagatellgrenze des § 8 Abs 2 Satz 9 EStG verweist, nicht jedoch auf § 8 Abs 3 Satz 2 EStG, sind die steuerfreien Sachbezüge in Form der Warengutscheine nach § 3 Abs 1 Satz 3 SvEV mit den Werten nach § 8 Abs 3 Satz 1 EStG (die um 4% geminderten Endpreise, zu denen der Arbeitgeber die Waren fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet) zu bewerten und als Arbeitslohn zu verbeitragen. Die Warengutscheine sind daher nur iHv 96% ihres Wertes als Arbeitsentgelt zu verbeitragen, da diese Gutscheine zum Erwerb der Waren zum regulären Preis im Gartencenter der Klägerin eingesetzt wurden.

Zusammenfassend dürfen daher keine Beiträge erhoben werden auf die geleisteten Erholungsbeihilfen, Tankgutscheine und Restaurantschecks. Die Personalrabatte in Form der Gutscheine sind mit 96% ihres Nennwertes zu verbeitragen. Die übrigen neben dem Barlohn geleisteten Zuwendungen sind in voller Höhe beitragspflichtig. Konkret dürfen für die einzelnen beigeladenen Arbeitnehmer nach alledem lediglich aus folgenden Entgeltbestandteilen Beiträge nacherhoben werden (die Beiträge auf den gezahlten Barlohn sind von der Klägerin abgeführt worden). Bei der folgenden Auswertung stützt sich der Senat auf die Lohnunterlagen der Beigeladenen zu 1) bis 12), die von der Klägerin zur Verfügung gestellt worden sind.

Beigeladener zu 1): Er hat ab 01.04.2008 bis 31.12.2009 monatlich neben dem Barlohn erhalten: 20 EUR für Reinigung der Arbeitskleidung, Tankgutschein über 44 EUR, Personalrabatt (Gutschein) 20 EUR, Essensmarken im Wert von 86,25 EUR, davon 46,20 EUR bzw ab 01.01.2009 45,30 EUR als steuer- und sozialversicherungsfrei sowie eine jährliche Erholungsbeihilfe von 258 EUR. Nachgefordert werden dürfen Beiträge nur auf die Reinigungspauschale von 20 EUR und den Gutschein im Wert von 19,20 EUR, dh auf zusätzliches monatliches Entgelt für 01.04.2008 bis 31.12.2009 iHv 39,20 EUR. Tatsächlich hat die Beklagte deutlich höhere Beiträge nachgefordert (für 2008 ab April aus zusätzlichem monatlichen Entgelt von 176 EUR).

Beigeladener zu 2): Er war im streitigen Zeitraum nur bis 31.01.2009 bei der Klägerin beschäftigt. Im Zeitraum 01.04.2008 bis 31.01.2009 hat er folgende weitere Leistungen erhalten: 20 EUR für Reinigung der Arbeitskleidung, Internetpauschale 50 EUR und Erholungsbeihilfe jährlich 156 EUR. Beitragspflichtig sind davon im gesamten Zeitraum monatlich 70 EUR. Da die Beklagte ab April 2008 nur monatlich 16 EUR und für Januar 2009 nur 12 EUR der nachträglichen Beitragsforderung unterworfen hat, bleibt diese Festsetzung zu Gunsten der Klägerin bestehen (Verbot der reformatio in peius).

Beigeladener zu 3): Er hat neben dem Barlohn im Zeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2009 folgende weitere Leistungen erhalten: 18 EUR für Reinigung der Arbeitskleidung, Tankgutschein über 44 EUR, Personalrabatt (Gutschein) 20 EUR, Essensmarken 103,50 EUR davon 55,44 EUR/ab 01.01.2009 54,36 EUR als sozialversicherungsfrei, Internetpauschale 50 EUR und jährliche Erholungsbeihilfe von 312 EUR. Beitragspflichtig sind davon für 01.04.2008 bis 31.12.2009 monatlich 87,20 EUR. Tatsächlich hat die Beklagte aus mehr als doppelt so hohem Entgelt Beiträge nachgefordert.

Beigeladene zu 4): Sie hat im Zeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2009 folgende weitere Leistungen erhalten: 18 EUR für Reinigung der Arbeitskleidung, Tankgutschein über 44 EUR, Essensmarken 103,50 EUR davon 55,44 EUR/ab 01.01.2009 54,36 EUR als sozialversicherungsfrei, Internetpauschale 50 EUR und jährliche Erholungsbeihilfe von 258 EUR. Beiträge sind nachzuerheben aus monatlich 68 EUR. Auch hier hat die Beklagte deutlich höhere Wert ihrer Nachforderung zu Grunde gelegt.

Beigeladene zu 5): Sie hat im Zeitraum 01.04.2008 bis 28.02.2009 monatlich folgende weitere Leistungen erhalten: 18 EUR für Reinigung der Arbeitskleidung, Tankgutschein über 44 EUR, Essensmarken 103,50 EUR davon 55,44 EUR/ab 01.01.2009 54,36 EUR als sozialversicherungsfrei und jährliche Erholungsbeihilfe iHv 156 EUR. Vom 01.03.2009 bis 31.12.2009 hat sie statt der Essensmarken die Internetpauschale von 50 EUR erhalten, die Erholungsbeihilfe erhöhte sich auf jährlich 258 EUR. Beiträge sind nachzuerheben auf monatlich 18 EUR für den Zeitraum 01.04.2008 bis 28.02.2009 und 68 EUR für den Zeitraum 01.03. bis 31.12.2009. Die von der Beklagten berücksichtigten Werte sind erheblich höher.

Beigeladener zu 6): Er hat vom 01.04.2008 bis 31.12.2009 monatlich folgende weitere Leistungen erhalten: 20 EUR für Reinigung der Arbeitskleidung, Tankgutschein über 44 EUR, Internetpauschale von 50 EUR, Personalgutschein über 10 EUR, Essensmarken im Wert von 86,25 EUR, davon 46,20 EUR bzw ab 01.01.2009 45,30 EUR als steuer- und sozialversicherungsfrei sowie eine jährliche Erholungsbeihilfe iHv 156 EUR. Beiträge sind nachzuerheben auf monatlich 79,60 EUR. Auch hier hat die Beklagte erheblich höhere Werte berücksichtigt.

Beigeladene zu 7): Sie hat vom 01.05.2008 bis 31.12.2009 monatlich folgende weitere Leistungen erhalten: Tankgutschein über 44 EUR, Internetpauschale von 50 EUR, Essensmarken im Wert von 17,25 EUR, davon 9,24 EUR bzw ab 01.01.2009 9,01 EUR als steuer- und

sozialversicherungsfrei sowie eine jährliche Erholungsbeihilfe iHv 258 EUR. Beiträge sind nachzuerheben auf monatlich 50 EUR für den Zeitraum 01.05.2008 bis 31.12.2009. Die Änderung des Arbeitsvertrags erfolgte hier erst zum 01.05.2008, so dass nicht schon ab 01.04.2008 – so aber im angefochtenen Bescheid - Beiträge nachzufordern sind.

Beigeladener zu 8): Er hat für die Zeit vom 01.04.2008 bis 31.07.2009 monatlich folgende weiteren Leistungen erhalten: 20 EUR für Reinigung der Arbeitskleidung, Tankgutschein über 44 EUR, Kinderbetreuungskosten iHv 82,50 EUR. Abweichend wurde im August 2008 die Kinderbetreuung nicht gezahlt (Kosten fielen nicht an) und für Reinigung der Arbeitskleidung wurde nur 10 EUR gezahlt. Ab 01.08. bis 31.12.2009 wurde gezahlt 20 EUR für Reinigung der Arbeitskleidung, Tankgutschein über 44 EUR, Internetpauschale 50 EUR und eine jährliche Erholungsbeihilfe von 312 EUR. Beiträge sind nachzuerheben auf monatlich 102,50 EUR für 01.04. bis 31.07.2008 und 01.09.2008 bis 31.07.2009, auf 10 EUR für August 2008 und 70 EUR für 01.08. bis 31.12.2009.

Beigeladene zu 9): Sie hat für die Zeit vom 01.07.2008 bis 31.12.2009 monatlich folgende weiteren Leistungen erhalten: Personalrabatt (Gutschein) über 20 EUR, 18 EUR für Reinigung der Arbeitskleidung, Internetpauschale iHv 50 EUR und eine jährliche Erholungsbeihilfe von 312 EUR. Beiträge sind nachzuerheben auf monatlich 87,20 EUR. Da die Beklagte jedoch lediglich monatlich 80 EUR verbeitragt hat, bleibt es zu Gunsten der Klägerin bei den Festsetzungen im angefochtenen Bescheid, hier sind keine Änderungen vorzunehmen.

Beigeladener zu 10): Er hat vom 01.04.2008 bis 31.12.2009 monatlich folgende weitere Leistungen erhalten: Personalrabatt (Gutschein) über 20 EUR, 20 EUR für Reinigung der Arbeitskleidung, Tankgutschein über 44 EUR, Internetpauschale iHv 50 EUR und eine jährliche Erholungsbeihilfe von 258 EUR, die sich ab April 2009 auf 312 EUR erhöhte. Beiträge sind nachzuerheben auf monatlich 89,20 EUR, allerdings nur für den Zeitraum 01.04.2008 bis 28.02.2009, da in dem angefochtenen Bescheid auch nur eine Regelung für diesen Zeitraum enthalten ist.

Beigeladener zu 11): Er hat im Zeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2009 monatlich folgende weitere Leistungen erhalten: 20 EUR für Reinigung der Arbeitskleidung, Internetpauschale iHv 50 EUR und jährliche Erholungsbeihilfe von 156 EUR. Beiträge sind nachzuerheben auf monatlich 70 EUR. Da in dem angefochtenen Bescheid jedoch lediglich Beiträge aus Einkommen von monatlich 16 EUR für 01.04 bis 30.06.2008 und 15,50 EUR für 01.07.2008 bis 28.02.2009 nacherhoben wurden, bleibt es zu Gunsten der Klägerin bei dieser Festsetzung, eine Änderung erfolgt nicht.

Beigeladener zu 12): Er hat im Zeitraum 01.07.2008 bis 31.12.2009 monatlich folgende weiteren Leistungen erhalten: Tankgutschein über 44 EUR, Internetpauschale iHv 50 EUR, Erholungsbeihilfe von jährlich 258 EUR sowie zusätzlich ab 01.09.2008 monatlich 20 EUR für Reinigung der Arbeitskleidung. Beiträge sind nachzuerheben auf monatlich 50 EUR für 01.07. bis 31.08.2008 und 70 EUR für 01.09.2008 bis 31.12.2009. Die von der Beklagten zugrunde gelegten Entgelte liegen erheblich darüber.

Nur zur Klarstellung weist der Senat darauf hin, dass eine Hochrechnung der neben dem Barlohn gewährten weiteren Leistungen nach § 14 Abs 2 SGB IV entgegen der Auffassung des SG nicht in Betracht kommt. Eine Nettoentgeltvereinbarung iSv § 14 Abs 2 Satz 1 SGB IV liegt nicht vor, denn dies würde voraussetzen, dass die gesetzlichen Abgaben und Beiträge grundsätzlich unabhängig von ihrer Höhe nicht zu Lasten des Arbeitnehmers, sondern insgesamt zu Lasten des Arbeitgebers gehen sollen (Bundesarbeitsgericht 26.08.2009, 5 AZR 616/08, juris; BSG 20.06.2002, B 7 AL 56/01 R, SozR 3-4100 § 112 Nr 35). Einen derartigen Regelungswillen hatten die Parteien der Arbeitsverträge hier offensichtlich nicht, sie gingen vielmehr von steuer- und beitragsfreien Leistungen aus. Auch ein illegales Beschäftigungsverhältnis iSv § 14 Abs 2 Satz 2 SGB IV liegt nicht vor, so dass auch die Fiktion eines vereinbarten Nettoentgelts keine Anwendung findet.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 197a SGG iVm § 155 Abs 1 Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO). Den Beigeladenen waren Kosten nicht zu erstatten, da sie keine Anträge gestellt haben (§§ 154 Abs 3, 162 Abs 3VwGO).

Die Festsetzung des Streitwerts beruht auf § 197a Abs 1 Satz 1 SGG iVm § 52 Abs 3 Gerichtskostengesetz.

Gründe für die Zulassung der Revision (§ 160 Abs 2 Nrn 1 und 2 SGG) liegen nicht vor.
Rechtskraft
Aus
Login
BWB
Saved
2016-05-25