

## L 22 R 631/12

Land  
Berlin-Brandenburg  
Sozialgericht  
LSG Berlin-Brandenburg  
Sachgebiet  
Rentenversicherung  
Abteilung  
22  
1. Instanz  
SG Potsdam (BRB)  
Aktenzeichen  
S 4 R 134/09  
Datum  
14.06.2012  
2. Instanz  
LSG Berlin-Brandenburg  
Aktenzeichen  
L 22 R 631/12  
Datum  
25.02.2016  
3. Instanz  
Bundessozialgericht  
Aktenzeichen  
B 5 RS 22/16 B  
Datum  
09.08.2016  
Kategorie  
Urteil  
Bemerkung  
BSG: Beschwerde

Auf die Berufung der Klägerin wird das Urteil des Sozialgerichts Potsdam vom 14. Juni 2012 geändert.

Die Beklagte wird unter Aufhebung des Bescheides vom 15. September 2008 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 4. Februar 2009 verpflichtet, den Bescheid vom 28. Februar 2002 in der Fassung der Bescheide vom 14. Oktober 2002 und vom 19. Dezember 2002 insoweit zurückzunehmen, als Verpflegungsgeld vom 1. August 1972 bis 31. August 1972 in Höhe von 114,12 Mark, vom 1. Januar 1973 bis 31. Dezember 1973 in Höhe von 1.254,66 Mark, vom 1. Januar 1974 bis 31. Dezember 1974 in Höhe von 1.357,47 Mark, vom 1. Januar 1975 bis 31. Dezember 1975 in Höhe von 1.368,72 Mark, vom 1. Januar 1976 bis 9. August 1976 in Höhe von 808,16 Mark, vom 27. September 1977 bis 31. Dezember 1977 in Höhe von 404,81 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 1.555,44 Mark, vom 1. Januar 1981 bis 31. Dezember 1981 in Höhe von 1.551,24 Mark, vom 1. Januar 1982 bis 15. Oktober 1982 in Höhe von 1.227,18 Mark, vom 30. November 1983 bis 31. Dezember 1983 in Höhe von 133,52 Mark, vom 1. Januar 1984 bis 31. Dezember 1984 in Höhe von 1.555,44 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 1.473,04 Mark, vom 1. Januar 1987 bis 31. Dezember 1987 in Höhe von 1.570,24 Mark, vom 1. Januar 1988 bis 31. Dezember 1988 in Höhe von 1.643,64 Mark, vom 1. Januar 1989 bis 31. Dezember 1989 in Höhe von 1.643,64 Mark und vom 1. Januar 1990 bis 31. Dezember 1990 in Höhe von 1.643,64 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:

Die Klägerin begehrt von der Beklagten die Berücksichtigung von Verpflegungsgeld und eines Reinigungszuschusses im Zeitraum vom 1. Oktober 1971 bis 31. Dezember 1990.

Die im Juli 1948 geborene Klägerin war, nachdem sie am 1. September 1968 ein Studium an der K-Universität L aufgenommen hatte, zum 1. Oktober 1971 als Zollassistentin bei der Zollverwaltung der DDR eingestellt worden. Bis zum Abschluss ihres Studiums am 31. Juli 1972 bezog sie von der Zollverwaltung der DDR ein Stipendium. Vom 1. August 1972 bis 31. Dezember 1981 war sie als Lehrende an der Fachschule der Zollverwaltung der DDR H R, vom 1. Januar 1982 bis 30. Juni 1990 als Lehrende am Institut der Zollverwaltung der DDR H R und danach bis 2. Oktober 1990 als Lehrende in der Zollverwaltung der DDR, zuletzt im Dienstgrad eines Zollrats beschäftigt. Die Tätigkeit als Lehrende übte sie vom 3. Oktober 1990 bis 1992 bei der Bundesfinanzverwaltung aus, bevor sie dort andere Aufgaben wahrnahm.

Mit Bescheid vom 28. Februar 2002 stellte die Oberfinanzdirektion Cottbus die Zeit vom 1. Oktober 1971 bis 31. Dezember 1991 als Zeit der Zugehörigkeit zum Sondersversorgungssystem der Angehörigen der Zollverwaltung der DDR (SVA-Zoll) und die während dieser Zeit tatsächlich erzielten Arbeitsentgelte fest, wobei Verpflegungsgeld und ein Reinigungszuschuss unberücksichtigt blieben. Als sonstige Zeiten wies sie unter anderem die Zeit vom 18. Dezember 1973 bis 23. April 1974 als Zeit der Schwangerschaft und Wochenurlaub, die Zeit vom 10. August 1976 bis 26. September 1977 als Zeit der Schwangerschaft, Wochenurlaub und Mütterunterstützung und die Zeit vom 16.

Oktober 1982 bis 29. November 1983 als Zeit der Schwangerschaft, Wochenurlaub und Mütterunterstützung aus.

Auf Hinweis der Klägerin, dass vom 18. Dezember 1973 bis 23. April 1974 keine Zeit der Schwangerschaft und des Wochenurlaubs zu berücksichtigen sei (Adoptivkind), erteilte die Oberfinanzdirektion Cottbus den Bescheid vom 14. Oktober 2002, mit dem sie, diese Zeit nicht mehr als Zeit der Schwangerschaft und des Wochenurlaubs ausweisend, nunmehr ein Arbeitsentgelt für 1973 von 10.050 Mark (statt 9.632,26 Mark) und für 1974 von 11.904 Mark (statt 8.314,83 Mark) feststellte. Allerdings entsprach die beigefügte Entgeltbescheinigung dieser Feststellung nicht.

Mit Bescheid vom 19. Dezember 2002 änderte die Oberfinanzdirektion Cottbus deswegen diese Entgeltbescheinigung gemäß ihrer Verfügung im Bescheid vom 14. Oktober 2002 ab.

Im Oktober 2007 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 sei auch das Verpflegungsgeld zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 15. September 2008 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 weitere Zahlungen 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.

Den dagegen eingelegten Widerspruch, mit dem die Klägerin geltend machte, das Verpflegungsgeld und der Reinigungszuschuss von August 1972 bis 1990 seien als Gegenleistung für ihre erbrachte Arbeitsleistung gezahlt worden, wies die Bundesfinanzdirektion Mitte mit Widerspruchsbescheid vom 4. Februar 2009 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.

Dagegen hat die Klägerin am 3. März 2009 Klage beim Sozialgericht Potsdam erhoben und ihr Begehren weiterverfolgt.

Sie hat gemeint, als Arbeitsentgelt seien das Verpflegungsgeld vom 1. Oktober 1971 bis 31. Dezember 1990 und der Reinigungszuschuss vom 1. August 1972 bis 31. Dezember 1990, sowie beantragt, zu bescheinigen.

Die Beklagte hat darauf hingewiesen, dass die Klägerin vom 1. Oktober 1971 bis 31. Juli 1972 vom Dienst freigestellt gewesen sei und ein Studium an der K-Universität absolviert habe. Die privilegierte Zahlung von Stipendien der DDR-Zollverwaltung während des Schulbesuches/Studiums stelle allein wegen der weiter bestehenden Zugehörigkeit zum Sonderversorgungssystem Arbeitsentgelt dar. Da der Studierende tatsächlich jedoch vom Dienst freigestellt gewesen sei, sei das beanspruchte Verpflegungsgeld nicht als Gegenleistung für eine Arbeitsleistung erbracht worden.

Mit Urteil vom 14. Juni 2012 hat das Sozialgericht die Klage abgewiesen: Das Verpflegungsgeld und der Reinigungszuschuss seien nicht zu berücksichtigen, da es sich nicht um Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen handele. Diese Begriffe in § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG stimmten zwar mit den entsprechenden Begriffen in [§§ 14, 15 SGB IV](#) überein. Es seien vom Versorgungsträger somit grundsätzlich alle dem Versicherten im Zugehörigkeitszeitraum zugeflossenen Einnahmen zu berücksichtigen, welche der weiten Definition des Arbeitsentgelts gemäß [§ 14 Abs. 1 SGB IV](#) entsprächen, sofern sie gemäß § 1 ArEV nicht steuerfrei gewesen seien, denn die am 1. August 1991 geltenden beitragsrechtlichen Vorschriften des Bundesrechts seien für die Auslegung des Arbeitsentgeltbegriffs nach § 6 Abs. 1 AAÜG nicht wörtlich, sondern nur entsprechend der darin verwirklichten Grundsätze anzuwenden. Es seien daher Arbeitsentgelte alle Geld- und geldwerten Sachleistungen (nur), sofern hierauf entsprechend den im Zuflusszeitpunkt geltenden steuerrechtlichen Bestimmungen Lohnsteuer gezahlt worden sei. Danach könnten die streitigen Besoldungsbestandteile nicht zum Arbeitsentgelt gezählt werden, denn Lohnsteuer sei auf sie bis Ende 1990 nicht entrichtet worden.

Gegen das ihrer Prozessbevollmächtigten am 29. Juni 2012 zugestellte Urteil richtet sich die am 20. Juli 2012 eingelegte Berufung der Klägerin.

Sie weist darauf hin, dass es bewährte Praxis in der Zollverwaltung der DDR gewesen sei, Bediensteten ein Studium an einer externen Hoch- und Fachschule zu ermöglichen bzw. Studenten vor dem Studienabschluss in die Zollverwaltung einzustellen. Dies habe ein Dienstverhältnis begründet und zur Zahlung einer Besoldung geführt. Im Übrigen nimmt sie 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) Grundausrüstung 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. Der Reinigungszuschuss habe die tatsächlichen Kosten für die Inanspruchnahme einer professionellen Reinigung durchschnittlich um etwa 50 v. H. überschritten. Dies belege auch die beigelegte Auskunft des W R vom 20. August 2014. Die Klägerin hat außerdem die Auskunft des D F vom 20. März 2013 (zur Errichtung und Nutzung von Gemeinschaftsunterkünften des Amtes für Zoll und Kontrolle des Warenverkehrs und der Zollverwaltung der DDR) vorgelegt.

Die Klägerin beantragt,

das Urteil des Sozialgerichts Potsdam vom 14. Juni 2012 sowie den Bescheid vom 15. September 2008 in Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 4. Februar 2009 aufzuheben und den Entgeltüberführungsbescheid vom 28. Februar 2002 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 14. Oktober 2002 und vom 19. Dezember 2002 dahingehend abzuändern, dass als Arbeitsentgelt ebenso die Zahlung a)des Verpflegungsgeldes vom 1. Oktober 1971 bis 31. Dezember 1971 in Höhe von 342,36 Mark, vom 1. Januar 1972 bis 31. Dezember 1972 in Höhe von 912,96 Mark die weiteren Zeiten und Beträge 1. Januar 1973 bis 31. Dezember 1973 in Höhe von 1.254,66 Mark, vom 1. Januar 1974 bis 31. Dezember 1974 in Höhe von 1.357,47 Mark, vom 1. Januar 1975 bis 31. Dezember 1975 in Höhe von 1.368,72 Mark, vom 1. Januar 1976 bis 9. August 1976 in Höhe von 808,16 Mark, vom 27. September 1977 bis 31. Dezember 1977 in Höhe von 409,06 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 1.555,44 Mark, vom 1. Januar 1981 bis 31. Dezember 1981 in Höhe von 1.551,24 Mark, vom 1. Januar 1982 bis 15. Oktober 1982 in Höhe von 1.228,07 Mark, vom 30. November 1983 bis 31. Dezember 1983 in Höhe von 133,52 Mark, vom 1. Januar 1984 bis 31. Dezember 1984 in Höhe von 1.555,44 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 1.473,04 Mark, vom 1. Januar 1987 bis 31. Dezember 1987 in Höhe von 1.570,24 Mark, vom 1. Januar 1988 bis 31. Dezember 1988 in Höhe von 1.643,64 Mark, vom 1. Januar 1989 bis 31. Dezember 1989 in Höhe von 1.643,64 Mark und vom 1. Januar 1990 bis 31. Dezember 1990 b)des Reinigungszuschusses vom 1. September 1972 bis 9. August 1976, vom 27. September 1977 bis 15. Oktober 1982 und vom 30. November 1983 bis 31. Dezember 1990 in Höhe von monatlich 3,50 Mark bescheinigt wird.

Die Beklagte beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

Sie weist darauf hin, dass den Studierenden an Universitäten, Akademien, Hoch- und Fachschulen anstelle der Besoldung monatlich Stipendien gezahlt worden seien. Die privilegierte Zahlung von Stipendien während des Schulbesuches/Studiums stelle dabei allein wegen der weiter bestehenden Zugehörigkeit zum Sonderversorgungssystem Arbeitsentgelt im Sinne des § 8 AAÜG dar. Im Übrigen führt sie 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 habe verfügen können, 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 beigemessen 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.

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.

Die Beteiligten haben ihr Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt.

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:

Der Senat kann ohne mündliche Verhandlung entscheiden, da die Beteiligten ihr Einverständnis hierzu erklärt haben ([§ 124 Abs. 2 Sozialgerichtsgesetz – SGG](#)).

Die zulässige Berufung ist überwiegend begründet.

Das Sozialgericht hat die Klage zu Unrecht in vollem Umfang abgewiesen. Der Bescheid vom 15. September 2008 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 4. Februar 2009 ist teilweise rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Die Klägerin hat Anspruch darauf, dass die Beklagte den Bescheid vom 28. Februar 2002 in der Fassung der Bescheide vom 14. Oktober 2002 und vom 19. Dezember 2002 insoweit zurücknimmt, als Verpflegungsgeld wie aus dem Urteilstenor ersichtlich als weiteres Arbeitsentgelt berücksichtigt wird.

Im Übrigen ist die Berufung unbegründet. Verpflegungsgeld ist für die Zeit vom 1. Oktober 1971 bis 31. Juli 1972 nicht zu berücksichtigen, denn während dieser Zeit wurde ein Stipendium, nicht jedoch ein Arbeitsentgelt gezahlt. Vom 1. September bis 31. Dezember 1972 erfolgte die Zahlung eines Verpflegungsgeldes nicht. Im Übrigen, also für die Jahre 1977 und 1982, kann nur ein geringeres als das begehrte Verpflegungsgeld berücksichtigt werden. Der Reinigungszuschuss stellt kein Arbeitsentgelt dar; zumindest ist er steuerfreier Auslagenersatz.

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.

Diese Voraussetzungen sind erfüllt.

Der Bescheid vom 28. Februar 2002 in der Fassung der Bescheide vom 14. Oktober 2002 und vom 19. Dezember 2002 ist insoweit rechtswidrig, als gezahltes Verpflegungsgeld wie aus dem Urteilstenor ersichtlich zu Unrecht nicht als Arbeitsentgelt berücksichtigt worden ist.

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](#)).

Versorgungsträger sind u. a. die Funktionsnachfolger gemäß Art. 13 EV für die Sonderversorgungssysteme der Anlage 2 ([§ 8 Abs. 4 Nr. 2 AAÜG](#)).

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.

Das Verpflegungsgeld rechnet zum tatsächlich erzielten Arbeitsentgelt nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG.

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](#)).

§ 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](#)).

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](#)).

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](#)).

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.

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](#)).

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.

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 entscheiden 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 Maßstabsnormen 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.

Verpflegungsgeld wird von [§ 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV](#) erfasst.

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.

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](#)).

Das Verpflegungsgeld stellt eine Einnahme aus der Beschäftigung des Klägers bei der Zollverwaltung der DDR dar.

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](#)).

Rechtsgrundlage für die Zahlung des Verpflegungsgeldes waren a) die Vergütungsordnung des Amtes für Zoll und Kontrolle des Warenverkehrs (Vergütungsordnung 1957), die zum 01. Mai 1957 in Kraft trat (§ 16 Vergütungsordnung 1957), 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) 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) 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).

Nach § 1 Vergütungsordnung 1957 galt sie für die Angehörigen des Amtes für Zoll und Kontrolle des Warenverkehrs (AZKW), die eine Verpflichtung eingegangen. Die Vergütungsordnung 1957 regelte unter anderem Folgendes:

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).

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).

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).

Für die Sozialversicherung der Angehörigen des AZKW, die eine Verpflichtung eingehen, gelten die allgemeinen Bestimmungen (§ 13 Abs. 1).

Die Erste Durchführungsbestimmung zur Vergütungsordnung 1957 (Dienstanweisung Nr. 6/57 vom 15. März 1957) - 1. DB zur Vergütungsordnung 1957 - bestimmte dazu u. a.:

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).

Dienstalterszulage, Wohnungs- und Verpflegungsgeld sowie alle anderen Zuschläge unterliegen nicht der Lohnsteuer (Ziffer 11 c).

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).

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.

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, 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).

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:

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 Verpflegungsgeld.

Zum Verpflegungsgeld ist u. a. bestimmt: Angehörigen der Zollverwaltung, die in Wohnheimen wohnen, wird freie Verpflegung gewährt. Angehörige der Zollverwaltung, die nicht in Wohnheimen wohnen bzw. vorübergehend aus der Gemeinschaftsverpflegung ausscheiden (Urlaub, Krankheit usw.) erhalten täglich 3,75 Mark Verpflegungsgeld entsprechend der Verpflegungsgrundnorm I. Angehörige der Zollverwaltung, die an Grenzzollämtern Dienst verrichten und nicht in Wohnheimen wohnen bzw. vorübergehend aus der Gemeinschaftsverpflegung ausscheiden (Urlaub, Krankheit usw.) erhalten täglich 4,35 Mark Verpflegungsgeld entsprechend der Verpflegungsgrundnorm II (Ziffer 5.31). Verpflegungsgeld ist auch bei Urlaub und bei Krankheit über die Dauer von 3 Monaten hinauszuzahlen (Ziffer 5.32). Die Zahlung des Verpflegungsgeldes erfolgt monatlich mit der Besoldung (Ziffer 5.33 Abs. 2). Verpflegungsgeld wird nicht gezahlt a) bei stationärem Aufenthalt in Krankenhäusern, Heilanstalten, Kur- und Genesungsheimen, b) wenn Angehörige an einer kostenlosen Gemeinschaftsverpflegung teilnehmen, unabhängig davon, ob die kostenlose Gemeinschaftsverpflegung 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).

Die Besoldung für den Dienstgrad der Zolloffiziere unterliegt der Lohnsteuer (Ziffer 7.01).

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).

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 Verpflegungsgrundnorm der Angehörigen der Zollverwaltung, die bisher 3,35 Mark bzw. 2,20 Mark Verpflegungsgeld erhalten haben, wie folgt geändert: Für die Dienstgrade Zollkontrolleure und Zollunterführer ist täglich 3,75 Mark und Zolloffiziere ist täglich 3,00 Mark Verpflegungsgeld zu zahlen. Die Verpflegungsgrundnorm II in Höhe von täglich 4,35 Mark wird von dieser Regelung nicht berührt (Ziffer 1).

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 Verpflegungsgrundnorm der Angehörigen der Zollverwaltung, die bisher 3 Mark Verpflegungsgeld erhalten haben, auf 3,75 Mark erhöht wird (Ziffer 1).

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:

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 Verpflegungsgeld.

Zum Verpflegungsgeld ist u. a. bestimmt: An die Mitarbeiter der Zollverwaltung wird Verpflegungsgeld 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). Verpflegungsgeld 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 Verpflegungsgeld ebenfalls zu zahlen. (Ziffer 5.22). Die Zahlung des Verpflegungsgeldes erfolgt monatlich mit der Besoldung (Ziffer 5.23 Abs. 2). Verpflegungsgeld wird nicht gezahlt bei a) angewiesener Vollverpflegung; 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).

Die Besoldung für den Dienstgrad der Zolloffiziere (Besoldungsgruppe 1 bis 14) unterliegt der Lohnsteuer (Ziffer 7.01).

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).

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.

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:

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.

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).

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).

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).

Mit der 4. Änderung vom 18. August 1987 wurde die Ziffer 4.2.1 der Besoldungsordnung 1986 geändert (Ziffer 2).

Nach diesen Vorschriften lässt sich feststellen, dass das Verpflegungsgeld mit dem Gehalt gezahlt wurde. Unbeachtlich ist dabei, dass das Verpflegungsgeld 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.

Das Verpflegungsgeld wurde 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 nach der Vergütungsordnung 1957 und den Besoldungsordnungen 1965, 1973 und 1986 zu qualifizieren ist.

Es kann ausgeschlossen werden, dass es sich bei dem Verpflegungsgeld um eine Sozialleistung handelte, die dem Kläger 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 als Sozialleistung gezahlt bzw. gewährt worden wäre, ist dem Senat nicht bekannt. Die Beklagte hat eine solche Regelung gleichfalls nicht benannt.

Solches ergibt sich auch nicht aus dem Gesetz über die Abschaffung der Lebensmittelkarten vom 28. Mai 1958 (GBI DDR I 1958, 413).

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).

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 niedrigem 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.

§ 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.

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.

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 Fürsorgeleistung 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.

Es ist auch nicht ersichtlich, dass es sich beim Verpflegungsgeld um Aufwandsentschädigung gehandelt haben könnte.

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](http://www.duden.de)) gehört (Heinicke in Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 7. Auflage 1988 und 31. Auflage 2012, § 3, Stichwort Aufwandsentschädigungen und Zehrgelder).

Kostenlose Verpflegung dient der eigenen Unterhaltssicherung und ist daher grundsätzlich eigenwirtschaftlich und nicht beruflich veranlasst. Anhaltspunkte dafür, dass das Verpflegungsgeld als Zehrgeld diene, liegen nicht vor.

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.

Nach alledem besteht wenigstens ein mittelbarer Zusammenhang zwischen dem Verpflegungsgeld und der Beschäftigung.

Der Berücksichtigung des Verpflegungsgeldes 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 (GBI I 1989, 2177) - ArEV - entgegen.

[§ 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.

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).

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 (GBI 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](#)).

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.

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.

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.

Dies trifft auf das Verpflegungsgeld nicht zu.

[§ 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.

Es gelten hierbei aus den bereits oben genannten Gründen die Vorschriften des Einkommensteuerrechts, die am 01. August 1991 bestanden.

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.

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.

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.

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 wäre das Verpflegungsgeld nicht lohnsteuerfrei.

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.).

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.

Das Verpflegungsgeld ist 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.

Das Verpflegungsgeld rechnet 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 kostenlose 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.

Das Verpflegungsgeld würde mithin als anderer Bezug im Sinne des [§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG](#) zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit rechnen und wäre danach steuerpflichtig.

Es ist auch nach keiner anderen Vorschrift des EStG steuerfrei.

Die Steuerfreiheit bestimmt sich nach [§ 3 EStG](#).

Das Verpflegungsgeld wird von keiner Regelung dieser Vorschrift, insbesondere nicht von [§ 3 Nr. 4 Buchstabe c EStG](#), erfasst.

[§ 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.

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).

Es ist weder vorgetragen, noch ergibt sich sonst ein Hinweis darauf, dass Verpflegungsgeld wegen der Teilnahme an außerhalb des normalen Dienstes geleisteten besonderen Einsätzen gewährt worden wäre.

Der Klägerin wurde Verpflegungsgeld im tenorierten Umfang gezahlt. Dies ergibt sich aus den vorliegenden Besoldungsstammkarten in Verbindung mit der von der Beklagten übermittelten Aufstellung über die Zahlung von Verpflegungsgeld.

Für die Zeit vom 1. Oktober 1971 bis 31. Juli 1972 kann hingegen ein Verpflegungsgeld nicht berücksichtigt werden, auch wenn die entsprechende Besoldungsstammkarte für diesen Zeitraum die Zahlung eines Verpflegungsgeldes von 114,12 Mark monatlich ausweist. Dies folgt daraus, dass Studierenden an Universitäten kein Arbeitsentgelt im Sinne einer Besoldung gezahlt wurde.

Die Klägerin stand zwar mit ihrer zum 1. Oktober 1971 erfolgten Einstellung in einem Verpflichtungsverhältnis, so dass nach Ziffer 1.01 Besoldungsordnung 1965 diese Besoldungsordnung galt. Der Klägerin wurde jedoch abweichend von Ziffer 1.02 Besoldungsordnung 1965,

wonach die Besoldung mit dem Tag des Beginns des Verpflichtungsverhältnisses beginnt (und mit dem Tag der Beendigung des Verpflichtungsverhältnisses endet), wegen der Sonderregelung in Ziffer 8.00 Besoldungsordnung 1965 keine Besoldung, sondern ein Stipendium gezahlt.

Ziffer 8.00 (Besoldung bei Schulbesuch und Stipendienzahlung) Besoldungsordnung 1965 unterscheidet hinsichtlich der Zahlung von Besoldung einerseits und der Zahlung von Stipendien andererseits wie folgt:

Mitarbeitern der Zollverwaltung, die zur Schule der Zollverwaltung bzw. zu Schulen der bewaffneten Organe delegiert werden, sind die bisherigen Dienstbezüge (Dienstgrad, Dienststellung, Dienstaltersstufe, Wohnungsgeld) weiterzuzahlen (Ziffer 8.10). Mitarbeiter der Zollverwaltung, die bis zur Dauer von 6 Monaten zu Parteischulen oder Lehrgängen der gesellschaftlichen Organisationen delegiert werden, erhalten die gleiche Besoldung wie unter 8.10. (Ziffer 8.11).

Bei einer Delegation mit einer Lehrgangsdauer von über 6 Monaten ist mit dem Zeitpunkt des Lehrgangsbesuches die Zahlung der Dienstbezüge einzustellen, da in diesen Fällen durch die Schulen Stipendien gezahlt werden. Wohnungsgeld und Pflegegeld sind für die Dauer der Lehrgänge weiterzuzahlen (Ziffer 8.12 Abs. 1 und 2). Für Mitarbeiter der Zollverwaltung, die den Bestimmungen der Versorgungsordnung unterliegen, bleiben die Ansprüche von Leistungen aus dem Versorgungsfonds erhalten. Die Leistungen aus dem Versorgungsfonds treten jedoch nur dann in Kraft, wenn der Mitarbeiter seinen Dienst wieder aufnimmt oder wenn infolge eines Unfalls bzw. einer Krankheit während des Schulbesuches die Stipendienzahlung eingestellt wird (Ziffer 8.12 Abs. 3 und 4).

Den Studierenden an Universitäten, Akademien, Hoch- und Fachschulen sind anstelle der Besoldung monatlich Stipendien zu zahlen (Ziffer 8.20.1). Nach Ziffer 8.20.2 richtet sich die Höhe der Stipendienzahlung nach mehreren Kriterien: Die Stipendien betragen monatlich a) für Zollkontrolleure und Zollunterführer an Universitäten, Akademien und Hochschulen einerseits und Fachschulen andererseits im ersten Studienjahr 200 MDN bzw. 180 MDN, im zweiten Studienjahr 300 MDN bzw. 270 MDN, im dritten Studienjahr 400 MDN bzw. 360 MDN und im vierten Studienjahr 500 MDN bzw. 450 MDN. Liegt die Besoldung für den erreichten Dienstgrad und die Dienststellung zurzeit des Studienbeginns höher als das festgesetzte Stipendium, so sind an Universitäten, Akademien und Hochschulen 90 v. H. und an Fachschulen 81 v. H. der bisherigen Besoldung als Stipendium zu zahlen. b) für Offiziere an Universitäten, Akademien und Hochschulen einerseits und Fachschulen andererseits 100 v. H. bzw. 90 v. H. der Besoldung für den erreichten Dienstgrad und 50 v. H. bzw. 45 v. H. der Besoldung für die laut Kadermitteilung zuletzt ausgeübte Dienststellung. Die Stipendien der Offiziere dürfen jedoch (unter Berücksichtigung von Dienstgrad- und Dienststellungsbesoldung) höchstens monatlich betragen (brutto) an Universitäten, Akademien und Hochschulen 1.200 MDN und an Fachschulen 1.080 MDN. Das Mindeststipendium beträgt 500 MDN (brutto). In Sonderfällen kann der Leiter der Zollverwaltung ein Stipendium festlegen, das die Mindestgrenze übersteigt.

Nach Ziffer 8.20.4 (zusätzliche Zahlungen zum Stipendium) sind zusätzlich unter anderem ein Pflegegeld zu zahlen. Nach Ziffer 8.20.7 haben die Eintragungen in dem Sozialversicherungsausweis der Studierenden die Gehaltsstellen vorzunehmen, die das Stipendium zahlen. Nach Ziffer 8.20.10 haben sich die zum Stipendium delegierten Angehörigen der Zollverwaltung vor Antritt des Studiums zu verpflichten, nach Ablegung des Staatsexamens bzw. nach erfolgtem Abschluss des Studiums mindestens 10 Jahre Dienst in der Zollverwaltung zu verrichten. Nach Ziffer 8.20.12 sind die Universitäten, Hoch- und Fachschulen von den delegierenden Stellen zu unterrichten, dass an die Studierenden kein staatliches Stipendium gemäß den gesetzlichen Bestimmungen zu zahlen ist.

Der Sozialversicherungsausweis der Klägerin enthält für die Zeit vom 1. September 1968 bis 31. Juli 1972 die Eintragungen Student an der Karl-Marx-Universität Leipzig. Die entsprechende Besoldungsstammkarte weist die Zahlung eines Stipendiums für die Zeit von Oktober 1971 bis Juli 1972 mit einem monatlichen Auszahlungsbetrag von 589,12 Mark (500 Mark Dienstgrad, Dienststellung, Dienstalterszulage, 25 Mark Wohnungsgeld und 114,12 Mark Pflegegeld abzüglich 50 Mark Versorgungsfonds) aus.

Die genannten Regelungen der Besoldungsordnung 1965 lassen erkennen, dass trotz Verpflichtungsverhältnisses bei Studierenden an Universitäten, Akademien, Hoch- und Fachschulen, soweit es sich nicht um solche nach Ziffer 8.10 handelte, ein Arbeitsverhältnis nicht zugrunde lag. Während den Mitarbeitern der Zollverwaltung, die eine Schule gemäß Ziffer 8.10 besuchten, eine Besoldung gezahlt wurde, weil diese Mitarbeiter damit ihre Dienstpflicht durch den Besuch dieser Schule erfüllten, erhielten die genannten Studierenden lediglich ein Stipendium seitens der Zollverwaltung (wie vergleichbare Studierende an solchen Hochschulen ein staatliches Stipendium erhalten konnten), womit deutlich wird, dass es sich insoweit (ebenfalls wie bei anderen vergleichbaren Studierenden) um eine Sozialleistung handelt und mithin nicht um eine Gegenleistung für eine erbrachte Arbeitsleistung. Diese Studierenden erfüllten durch ihr Studium keine Dienstpflicht gegenüber der Zollverwaltung. Dies folgt unmittelbar auch aus Ziffer 8.20.10, wonach sich die zum Studium delegierten Angehörigen der Zollverwaltung (vor Antritt des Studiums) zu verpflichten hatten, nach Ablegung des Staatsexamens bzw. nach erfolgtem Abschluss des Studiums (mindestens 10 Jahre) Dienst in der Zollverwaltung zu verrichten. Damit diente das (bei der Klägerin zum 1. Oktober 1971 begründete) Verpflichtungsverhältnis zum einen dazu, eine Stipendienzahlung nach Ziffer 8.20.1 Besoldungsordnung 1965 zu ermöglichen, und andererseits dazu zu erreichen, dass der Studierende nach erfolgreichem Abschluss seines Studiums den Dienst, also seine Dienstleistung gegenüber der Zollverwaltung im Sinne eines Arbeitsverhältnisses, auch tatsächlich aufnahm.

Bestand mithin während eines solchen von Ziffer 8.20.1 erfassten Hoch- und Fachschulbesuches kein Arbeitsverhältnis zwischen dem Studierenden und der Zollverwaltung, wurde daher (insgesamt) kein Arbeitsentgelt gezahlt. Dies betrifft auch das Pflegegeld, das nach Ziffer 8.20.4 zusätzlich zum Stipendium gezahlt wurde. Es erhöhte damit das Stipendium. Als lediglich zusätzliche Zahlung zum Stipendium (und damit nicht zur Besoldung) kommt ihm deswegen ebenfalls nicht der Charakter von Arbeitsentgelt zu.

Vom 1. September 1972 bis 31. Dezember 1972 wurde der Klägerin nach der Besoldungsstammkarte kein Pflegegeld gezahlt. Dies entspricht auch ihrer eigenen Ansicht, denn der Betrag von 912,96 Mark, der vom 1. Januar 1972 bis 31. Dezember 1972 berücksichtigt werden soll, errechnet sich tatsächlich für den Zeitraum von Januar 1972 bis August 1972 (8 x 114,12 Mark).

Das im Vergleich zum Antrag der Klägerin im Tenor ausgeworfene Pflegegeld vom 27. September 1977 bis 31. Dezember 1977 mit 404,81 Mark (statt von 409,06 Mark) und vom 1. Januar 1982 bis 15. Oktober 1982 mit 1.227,18 Mark (statt von 1.228,07 Mark) resultiert aus folgender Berechnung:

vom 27. September 1977 bis 31. Dezember 1977 aus: 17,00 Mark (vom 27. September bis 30. September: 4 x 4,25 Mark) zuzüglich 387,81 Mark (für Oktober bis Dezember: 3 x 129,27 Mark), mithin von insgesamt von 404,81 Mark. vom 1. Januar 1982 bis 15. Oktober 1982 aus: 1.163,43 Mark (Januar bis September: 9 x 129,27 Mark) zuzüglich 63,75 Mark (vom 1. bis 15. Oktober: 15 x 4,25 Mark), mithin von insgesamt 1.227,18 Mark.

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.

Rechtsgrundlage für die Zahlung eines Reinigungszuschusses (eines Bekleidungsgeldes) waren ebenfalls die bereits o. g. a) Vergütungsordnung 1957, b) Besoldungsordnung 1965 c) Besoldungsordnung 1973 d) Besoldungsordnung 1986.

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.

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.

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).

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).

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.

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.).

Unabhängig von den genannten Regelungen bestanden bezüglich der Pflege und Instandhaltung der Dienstbekleidung weitere Bestimmungen.

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 Bekleidungsgeld 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).

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).

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 ausbezahlen. Der Betrag war monatlich in Höhe Mark 3,50 mit der Besoldung ausbezahlen.

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 Bekleidungsgeld 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).

Mit der oben genannten Ziffer 5.30 Besoldungsordnung 1973 erfolgte allerdings erstmalig die Umsetzung durch Aufnahme der entsprechenden Regelung in einer Besoldungsordnung.

Im Übrigen gab es zur Pflege und Instandhaltung der Dienstbekleidung nachfolgend keine grundlegenden Änderungen. So bestimmte die Ordnung über das Bekleidungswesen 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 Bekleidungsgeld 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).

Ausgehend davon handelt es sich beim Reinigungszuschuss bereits nicht um Arbeitsentgelt. Jedenfalls ist der Reinigungszuschuss nach [§ 3 Nr. 50 EStG](#) steuerfrei.

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.

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 Dienstausübung 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.

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.

[§ 3 Nr. 31](#) erster Halbsatz EStG bestimmt (daher folgerichtig): Steuerfrei sind die typische Berufskleidung, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt überlässt.

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.

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).

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.

Eine solche Einnahme ist gleichfalls kein Lohn und damit kein Arbeitsentgelt. Sie aber jedenfalls nach [§ 3 Nr. 50 EStG](#) steuerfrei.

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).

Dies trifft auf den Reinigungszuschuss zu.

Der Reinigungszuschuss diene 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.

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.

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.

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:

Die genannten Statistischen Jahrbücher weisen Kosten für die Reinigung eines Herren-Jackettanzugs 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.

Daraus errechnen sich jährliche Kosten für Uniformreinigung und Schuhbesohlung 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), 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), 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), also durchschnittlich 41,28 Mark.

Die Ausführungen des W R vom 20. August 2014, der ab 1983 Leiter der Abteilung Ausrüstung und Technik der Hauptverwaltung der Zollverwaltung der DDR war, stehen dem nicht entgegen. Wohl zutreffend wird darin davon ausgegangen, dass der Zahlbetrag des Reinigungszuschlages offensichtlich auf der Grundlage der wegen ihrer Subventionierung stabilen Dienstleistungspreise und aus Erfahrungswerten bestimmt wurde. Zur Preisgestaltung wird darauf hingewiesen, dass als Kosten einer chemischen Reinigung 5,75 Mark für einen zweiteiligen Jackenanzug, 3,70 Mark für einen Damenrock, 3,00 Mark für eine Hose und 7,00 Mark für einen Mantel anfielen. Es ergibt sich daraus, dass es im Ermessen des Zollbediensteten gestanden habe, ob er die Reinigung selbst durchführte oder dafür eine Dienstleistung in Anspruch nahm. Da jeder Zollbedienstete des Weiteren über drei zweiteilige Uniformen verfügt habe, könne davon ausgegangen werden, dass in der Regel einmal jährlich die genutzte Dienstbekleidung zur chemischen Reinigung gebracht worden sei. Es könne daher von folgender beispielhafter Berechnung der durchschnittlich tatsächlichen Kosten für die Reinigung der Uniform ausgegangen werden: a) männliche Angehörige 20,20 Mark (5,75 Mark Uniformhose und -jacke, 7 Mark Uniformmantel, 3,70 Mark Uniformhose, 3,75 Mark Uniformjacke) und b) weibliche Angehörige 25,95 Mark (5,75 Mark Uniformhose und -jacke, 7,00 Mark Uniformmantel, 3,70 Mark Uniformrock, 3,75 Mark Uniformjacke und 5,75 Mark Uniformkleid. Ungeachtet dessen, dass diese Ausführungen des W R die zusätzlichen Kosten für eine Schuh- bzw. Stiefelbesohlung unberücksichtigt lassen, stimmen die gemachten Preisangaben weitgehend mit den vom Senat zugrunde gelegten Preisangaben überein. Nach den Ausführungen des W R ergäben sich allerdings Reinigungskosten für einen Mantel und

eine Hose von insgesamt 10,00 Mark, während der Senat von insgesamt 7,40 Mark ausgeht. Der wesentliche Unterschied zwischen der Berechnung des Senats und der nach den Ausführungen des W R resultiert mithin aus dem Umfang einer notwendigen Uniformreinigung und Schulbesohlung. Eine tatsächliche Grundlage für die von W R gemachte Annahme ist seinen Ausführungen nicht zu entnehmen. Er verweist lediglich auf Erfahrungswerte. Demgegenüber stützt sich der Senat auf die Dienstanweisung Nr. 25/64 vom 23. September 1964, die Grundlage zunächst für die Kostenerstattung gegen Quittungsvorlage und später für den (pauschalierten) Reinigungszuschuss war. Diese bestimmte, indem sie die Zahl der Uniformreinigungen und der Schuhbesohlungen festlegte, damit den als erforderlich angesehenen Umfang von Uniformreinigungen und Schuhbesohlungen. Zugleich brachte sie mit dem Hinweis auf die Vorlage von Quittungen zum Ausdruck, dass die Inanspruchnahme einer professionellen Dienstleistung maßgebende Kostengrundlage war. Damit waren die objektiven Kriterien eines Auslagenersatzes bestimmt, so dass es nicht darauf ankommt, ob der einzelne Mitarbeiter der Zollverwaltung diese erforderlichen Reinigungen und Schuhbesohlungen selbst vornahm. Soweit mithin die Ausführungen des W R vom 20. August 2014 zur Schlussfolgerungen gelangen, "Nach den o. a. Beispielen wurden in einem Jahr jeweils zwei zweiteilige Uniformen sowie ein Wintermantel kostenpflichtig gereinigt.", entbehrt dies einer tatsächlichen Grundlage.

Der (pauschalierte) Reinigungszuschuss diente mithin ersichtlich ausschließlich der Deckung der Kosten, die durch die Uniformreinigung und die Schuhbesohlungen entstanden.

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.

Die Berufung hat daher zwar überwiegend, nicht jedoch in vollem Umfang Erfolg.

Die Kostenentscheidung folgt aus [§ 193 Abs. 1](#) Sozialgerichtsgesetz (SGG) und entspricht dem Ergebnis des Rechtsstreits.

Die Revision ist nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen hierfür ([§ 160 Abs. 2 Nrn. 1 und 2](#) SGG) nicht vorliegen.

Rechtskraft

Aus

Login

BRB

Saved

2016-09-28