

L 33 R 179/15 WA

Land
Berlin-Brandenburg
Sozialgericht
LSG Berlin-Brandenburg
Sachgebiet
Rentenversicherung
Abteilung
33
1. Instanz
SG Cottbus (BRB)
Aktenzeichen
S 28 R 860/09
Datum
20.06.2011
2. Instanz
LSG Berlin-Brandenburg
Aktenzeichen
L 33 R 179/15 WA
Datum
23.06.2016
3. Instanz
Bundessozialgericht
Aktenzeichen
B 5 RS 45/16 B
Datum
28.02.2017
Kategorie
Urteil

Auf die Berufung des Klägers wird das Urteil des Sozialgerichts Cottbus vom 20. Juni 2011 geändert. Die Beklagte wird unter Aufhebung des Bescheides vom 23. September 2008 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 03. November 2009 verpflichtet, den Bescheid der Oberfinanzdirektion Cottbus vom 08. August 2000 teilweise zurückzunehmen und ab dem 02. Januar 2008 Verpflegungsgeld für die Zeiträume vom a) 02. Januar 1974 bis 31. Dezember 1974 in Höhe von 1.105,83 Mark, b) 01. Januar 1975 bis 31. Dezember 1975 in Höhe von 1.587,72 Mark, c) 01. Januar 1976 bis 31. Dezember 1976 in Höhe von 1.592,16 Mark, d) 01. Januar 1977 bis 31. Dezember 1977 in Höhe von 1.587,72 Mark, e) 01. Januar 1978 bis 31. Dezember 1978 in Höhe von 1.642,44 Mark, f) 01. Januar 1979 bis 31. Dezember 1979 in Höhe von 1.642,44 Mark, g) 01. Januar 1980 bis 31. Dezember 1980 in Höhe von 1.647,00 Mark, h) 01. Januar 1981 bis 31. Dezember 1981 in Höhe von 1.642,44 Mark, i) 01. Januar 1982 bis 31. Dezember 1982 in Höhe von 1.642,44 Mark, j) 01. Januar 1983 bis 31. Dezember 1983 in Höhe von 1.642,44 Mark, k) 01. Januar 1984 bis 31. Dezember 1984 in Höhe von 1.647,00 Mark, l) 01. Januar 1985 bis 31. Dezember 1985 in Höhe von 1.642,44 Mark, m) 01. Januar 1986 bis 31. Dezember 1986 in Höhe von 1.642,44 Mark, n) 01. Januar 1987 bis 31. Dezember 1987 in Höhe von 1.559,69 Mark, o) 01. Januar 1988 bis 31. Dezember 1988 in Höhe von 1.643,64 Mark, p) 01. Januar 1989 bis 31. Dezember 1989 in Höhe von 1.643,64 Mark, q) 01. Januar 1990 bis 31. Dezember 1990 in Höhe von 1.643,64 Mark, sowie den Geldwert der kostenlosen Vollverpflegung (Sachbezug) für den Zeit-raum vom 21. Januar 1974 bis 09. Mai 1974 in Höhe von 479,58 Mark zu 5/6 als weiteres Arbeitsentgelt festzustellen. Für die Zeit vor dem 02. Januar 2008 wird die Beklagte verpflichtet, den Kläger über die Rücknahme des Bescheides vom 08. August 2000 unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu beschei-den. Im Übrigen wird die Berufung zurückgewiesen. Die Beklagte hat dem Kläger 3/4 seiner notwendigen außergerichtlichen Kosten des gesamten Rechtsstreits zu erstatten. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten im Wege des Überprüfungsverfahrens über die Berücksichti-gung von Verpflegungsgeld, eines Reinigungszuschusses sowie des Geldwertes kostenloser Verpflegung als weiteres tatsächlich erzielttes Arbeitsentgelt.

Der 1943 geborene Kläger war vom 02. Januar 1974 bis 02. Oktober 1990 als Mitar-beiter bei der Zollverwaltung der DDR beschäftigt, zuletzt als Kontrolleur vom Dienst beim Grenzzollamt F. Er verfügte über eigenen Wohnraum in F. Neben seinen Dienstbezügen wurden ihm ausweislich der Besoldungsstammkarten zusammen mit diesem monatlich Wohnungs- und Verpflegungsgeld gezahlt. Hinsichtlich der Zahlung des Verpflegungsgeldes waren lediglich die Zeiträume vom 21. Januar bis zum 09. Mai 1974 sowie vom 11. bis zum 29. Januar 1987 ausgenommen, in welchen er den Grundlehrgang für Dienstanfänger in der Ausbildungsstätte der Zollverwaltung der DDR in G/J besuchte bzw. sich zur Kur befand. Ferner wurde ihm gemäß den Eintragungen in den Besoldungsstammkarten neben seinen Dienstbezügen zusammen mit diesen jeweils monatlich ein Reinigungszuschuss i.H.v. 3,50 Mark gezahlt. Vom 14. bis 18. März 1979 war er wegen Erkrankung eines Kindes vom Dienst frei-gestellt.

Insgesamt wurden ihm laut den Besoldungsstammkarten ab dem 02. Januar 1984 bis zum 31. Dezember 1990 Verpflegungsgeld sowie Reinigungszuschuss in folgen-der Höhe gezahlt:

Jahr Verpflegungsgeld in Mark Reinigungszuschuss in Mark 1974 1.105,83 42,00 1975 1.587,72 42,00 1976 1.592,16 42,00 1977 1.587,72 42,00 1978 1.642,44 42,00 1979 1.642,44 42,00 1980 1.647,00 42,00 1981 1.642,44 42,00 1982 1.642,44 42,00 1983 1.642,44 42,00 1984 1.647,00 42,00 1985 1.642,44 42,00 1986 1.643,64 42,00 1987 1.559,69 42,00 1988 1.643,64 42,00 1989 1.643,64 42,00 1990 1.643,64 42,00

Vom 03. Oktober 1990 bis 10. September 1991 war er im Angestelltenverhältnis bei der Bundeszollverwaltung beschäftigt, zum 11.

September 1991 wurde er in das Be-amtenverhältnis übernommen.

Mit Bescheid vom 08. August 2000 stellte die Oberfinanzdirektion Cottbus die Zeit vom 02. Januar 1974 bis 10. September 1991 als Zeit der Zugehörigkeit zum Son-derversorgungssystem der Angehörigen der Zollverwaltung der DDR (Anlage 2 Nr. 3 zum Anspruchs- und Anwartschaftsführungsgesetz (AAÜG)) und die während die-ser Zeit tatsächlich erzielten Arbeitsentgelte fest, wobei Verpflegungsgeld bis zum 31. Dezember 1990 und ein Reinigungszuschuss sowie der Geldwert kostenloser Vollverpflegung unberücksichtigt blieben.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2007 – bei der Oberfinanzdirektion Cottbus einge-gangen am 02. Januar 2008 - beantragte der Kläger unter Hinweis auf das Urteil des Bundessozialgerichts (BSG) vom 23. August 2007 – [B 4 RS 4/06 R](#) - die Überprüfung dieses Bescheides, da ihm auch Bekleidungsgeld, Reinigungsgeld, Friseur-geld und Verpflegungsgeld gezahlt worden sei. Mit Bescheid vom 23. September 2008 lehnte die Bundesfinanzdirektion Mitte diesen Antrag ab. Den dagegen eingelegten Widerspruch, mit dem der Kläger die Berücksichtigung von Verpflegungsgeld, Reinigungszuschuss und Schichtzuschlägen geltend machte, wies die Bundesfinanzdirektion Mitte mit Widerspruchsbescheid vom 03. November 2009 zurück.

Dagegen hat der Kläger am 30. November 2009 Klage beim Sozialgericht Cottbus (SG) erhoben und zuletzt die Aufhebung des Bescheides vom 23. September 2008 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 03. November 2009 sowie die Änderung des Entgeltüberführungsbescheides der Oberfinanzdirektion Cottbus vom 08. August 2008 und Berücksichtigung von Verpflegungsgeld, bzw. des Geldwertes kostenloser Verpflegung sowie von Reinigungszuschüssen jeweils in dem Zeitraum vom 02. Januar 1974 bis zum 31. Dezember 1990 begehrt. Zur generellen Zahlung von Verpflegungsgeld bzw. Gewährung kostenloser Vollverpflegung hat er eine Erklärung des ehemaligen Mitarbeiters der Zollverwaltung der DDR W V vom 03. März 2011 und zum Beweis seiner Teilnahme an dem Grundlehrgang für Dienstanfänger sowie des Erhalts kostenloser Vollverpflegung eine Erklärung seines ehemaligen Kollegen U B vom 07. Juni 2011 vorgelegt.

Das SG hat die Klage durch Urteil vom 20. Juni 2011 abgewiesen.

Gegen das ihm am 02. Juli 2011 zugestellte Urteil richtet sich die am 05. Juli 2011 beim SG und am 19. Juli 2011 beim Landessozialgericht Berlin-Brandenburg (LSG) eingegangene Berufung des Klägers. Er nimmt Bezug auf das Urteil des BSG vom 30. Oktober 2014 zum Az. [B 5 RS 3/14 R](#) und meint, dass dieses seine vorgetragene Ansicht zur Anwendung der [§§ 14, 17](#) Sozialgesetzbuch Viertes Buch (SGB IV) i.V.m. § 1 Arbeitsentgeltverordnung (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. Es sei weder Sozialleistung gewesen noch aus sozialpolitischer Fürsorge des Staates gezahlt worden, auch habe es sich nicht um eine Aufwandsentschädigung gehandelt. Kostenlose Verpflegung und Verpflegungsgeld dienten der eigenen Unterhaltssicherung des Beschäftigten 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. 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 jedenfalls keine nachvollziehbare Erklärung dafür dar, weswegen an die Mehrzahl der Zollbediensteten Verpflegungsgeld aus überwiegend betrieblichem Interesse gezahlt worden sein solle. Der Reinigungszuschuss sei ebenfalls als Einnahme aus der Beschäftigung bei der Zollverwaltung gezahlt worden und an diese untrennbar geknüpft gewesen. So sei er nur für Zeiten gezahlt worden, für die Besoldung ge-währt worden sei, und nur an solche Zollbedienstete, die Uniform getragen hätten. 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 ersparten Betrag seiner allgemeinen Lebensführung zuführen können. Ein Reinigungszyklus sei vom Dienstherrn nicht vorgeschrieben gewesen, sondern letzt-lich von der ausgeübten Tätigkeit abhängig gewesen. Das Erfordernis der Reinigung habe sich nochmals u. a. durch regelmäßige kostenfreie Ergänzung der (kostenlo-sen) Grundausrüstung gemindert. Im Übrigen habe der gezahlte Reinigungszu-schlag 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 abge-sehen über drei zweiteilige Uniformen verfügt habe, könne davon ausgegangen wer-den, dass je nach Einsatzort die genutzte Dienstkleidung ein- bis zweimal jährlich zur chemischen Reinigung gebracht worden sei. Die Uniform sei Eigentum des Mitarbei-ters gewesen. Daher habe auch kein Auslagenersatz des Beschäftigten für seinen Arbeitgeber vorgelegen. Der Kläger hat u.a. Auskünfte 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) sowie des ehemali-gen Leiters der Abteilung Ausrüstung und Technik in der Hauptverwaltung der Zoll-verwaltung der DDR W R vom 20. August 2014 (zur Überschreitung der tatsächli-chen Kosten für die Inanspruchnahme einer professionellen Reinigung durch den Reinigungszuschuss) vorgelegt.

Der Kläger beantragt,

das Urteil des Sozialgerichts Cottbus vom 20. Juni 2011 sowie den Bescheid der Beklagten vom 23. September 2008 in der Gestalt des Widerspruchsbe-scheides vom 03. November 2009 aufzuheben und die Beklagte zu verpflich-ten, den Bescheid der Oberfinanzdirektion Cottbus vom 08. August 2000 ab-zuändern und

1. die Zahlung des Verpflegungsgeldes für den Zeitraum vom a) 02. Januar 1974 bis 31. Dezember 1974 in Höhe von 1.105,83 Mark, b) 01. Januar 1975 bis 31. Dezember 1975 in Höhe von 1.587,72 Mark, c) 01. Januar 1976 bis 31. Dezember 1976 in Höhe von 1.592,16 Mark, d) 01. Januar 1977 bis 31. Dezember 1977 in Höhe von 1.587,72 Mark, e) 01. Januar 1978 bis 31. Dezember 1978 in Höhe von 1.642,44 Mark, f) 01. Januar 1979 bis 31. Dezember 1979 in Höhe von 1.642,44 Mark, g) 01. Januar 1980 bis 31. Dezember 1980 in Höhe von 1.647,00 Mark, h) 01. Januar 1981 bis 31. Dezember 1981 in Höhe von 1.642,44 Mark, i) 01. Januar 1982 bis 31. Dezember 1982 in Höhe von 1.642,44 Mark, j) 01. Januar 1983 bis 31. Dezember 1983 in Höhe von 1.642,44 Mark, k) 01. Januar 1984 bis 31. Dezember 1984 in Höhe von

1.647,00 Mark, l) 01. Januar 1985 bis 31. Dezember 1985 in Höhe von 1.642,44 Mark, m) 01. Januar 1986 bis 31. Dezember 1986 in Höhe von 1.642,44 Mark, n) 01. Januar 1987 bis 31. Dezember 1987 in Höhe von 1.559,69 Mark, o) 01. Januar 1988 bis 31. Dezember 1988 in Höhe von 1.643,64 Mark, p) 01. Januar 1989 bis 31. Dezember 1989 in Höhe von 1.643,64 Mark, q) 01. Januar 1990 bis 31. Dezember 1990 in Höhe von 1.643,64 Mark,

2. die Zahlung des Reinigungszuschusses für den Zeitraum vom 02. Januar 1974 bis 31. Dezember 1990 in Höhe von monatlich 3,50 Mark

3. den Geldwert der kostenlosen Vollverpflegung (Sachbezug) für den Zeitraum vom 21. Januar 1974 bis 09. Mai 1974 in Höhe von 483,93 Mark

als weiteres Arbeitsentgelt festzustellen.

Die Beklagte beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

Sie hält die erstinstanzliche Entscheidung für letztlich zutreffend. 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, denn 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. Der beantragte Geldwert der kostenlosen Vollverpflegung sei im Übrigen nicht nachgewiesen. Die Nichtzahlung des Verpflegungsgeldes belege nicht die Teilnahme an der kostenlosen Vollverpflegung. 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 der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben durch die Beschäftigten der Zollverwaltung der DDR, weswegen Uniformpflicht bestanden habe. 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.

Der Senat hat Kopien aus dem Statistischen Jahrbuch der DDR 1970 und 1971 beigezogen und den Beteiligten mitgeteilt, dass sich den Statistischen Jahrbüchern der DDR für die Jahre 1972 bis 1990 keine Angaben zu Preisen für Reinigungs-Dienstleistungen entnehmen lassen.

Die Beteiligten haben mit Schriftsätzen vom 17. September und 05. Oktober 2015 jeweils 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 Gerichtsakte und der beigezogenen Verwaltungsakte der Beklagten (VSNR), die Gegenstand der Beratung gewesen sind, verwiesen.

Entscheidungsgründe:

Das Gericht konnte ohne mündliche Verhandlung durch Urteil entscheiden, weil die Beteiligten sich hiermit einverstanden erklärt haben (§§ 153 Abs. 1, 124 Abs. 2 Sozialgerichtsgesetz (SGG)).

Die form- und fristgerecht eingelegte Berufung des Klägers ist zulässig und überwiegend begründet.

Das SG hat die Klage zu Unrecht in vollem Umfang abgewiesen. Der Bescheid vom 23. September 2008 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 03. November 2009 ist teilweise rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten. Der Kläger hat Anspruch darauf, dass die Beklagte den Bescheid vom 08. August 2000 mit Wirkung ab dem 02. Januar 2008 insoweit zurücknimmt, als Verpflegungsgeld und ein glaubhaft gemachter Geldwert der kostenlosen Verpflegung wie aus dem Urteilstenor ersichtlich als weiteres Arbeitsentgelt berücksichtigt werden, sowie darauf, dass die Beklagte nach pflichtgemäßen Ermessen für die Zeit vor dem 02. Januar 2008 über die Rücknahme des Bescheides vom 08. August 2000 und die Anerkennung der tenorierten weiteren Arbeitsentgelte entscheidet. Das gezahlte Verpflegungsgeld und der Geldwert der kostenlosen Verpflegung als Sachbezug sind Bestandteil des nach dem AAÜG zugrunde zu

legenden tatsächlich erzielten Arbeitsentgelts.

Rechtsgrundlage ist [§ 44 Sozialgesetzbuch Zehntes Buch \(SGB X\)](#), der auch im Rahmen des AAÜG anwendbar ist (§ 8 Abs. 3 Satz 2 AAÜG). Danach ist ein nicht begünstigender Verwaltungsakt zurückzunehmen, soweit er anfänglich rechtswidrig ist. Der Verwaltungsakt ist immer mit Wirkung für die Zukunft zurückzunehmen ([§ 44 Abs. 2 Satz 1 SGB X](#)), soweit er noch Rechtswirkungen hat. Die Rücknahme hat für die Vergangenheit zu erfolgen, wenn wegen der Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes Sozialleistungen zu Unrecht nicht erbracht oder Beiträge zu Unrecht erhoben worden sind ([§ 44 Abs. 1 Satz 1 SGB X](#)). Das Gebot zur rückwirkenden Rücknahme gilt nicht in bestimmten Fällen der Bösgläubigkeit ([§ 44 Abs. 1 Satz 2 SGB X](#)). Im Übrigen kann der anfänglich rechtswidrige Verwaltungsakt auch in sonstigen Fällen, also über die Fälle des [§ 44 Abs. 1 Satz 1 SGB X](#) hinaus, für die Vergangenheit zurückgenommen werden ([§ 44 Abs. 2 Satz 2 SGB X](#)). Da sich [§ 44 Abs. 1 SGB X](#) nur auf solche bindenden Verwaltungsakte bezieht, die - anders als die feststellenden Verwaltungsakte im Überführungsbescheid vom 08. August 2000 - unmittelbar Ansprüche auf nachträglich erbringbare Sozialleistungen i.S.d. §§ 3 ff und 18 ff Sozialgesetzbuch Erstes Buch (SGB I) betreffen, kann sich der Rücknahmeanspruch des Klägers nur aus Abs. 2 SGB X ergeben.

Die Voraussetzungen des [§ 44 Abs. 2 SGB X](#) sind erfüllt.

Gemäß § 8 Abs. 1 AAÜG hat die Beklagte als der für das Sonderversorgungssystem der Angehörigen der Zollverwaltung der DDR zuständige Versorgungsträger in einem dem Vormerkungsverfahren ([§ 149](#) Sechstes Buch Sozialgesetzbuch (SGB VI)) ähnlichen Verfahren durch jeweils einzelne Verwaltungsakte bestimmte Feststellungen zu treffen. Vorliegend hat die Beklagte mit dem Feststellungsbescheid vom 08. August 2000 Zeiten der Zugehörigkeit zum Sonderversorgungssystem Nr. 3 der Anlage 2 zum AAÜG (vgl. § 5 AAÜG) sowie die während dieser Zeiten erzielten Arbeitsentgelte festgestellt (§ 8 Abs. 1 Satz 2 AAÜG).

Anders als der Reinigungszuschuss rechnen das Verpflegungsgeld und der Geldwert der kostenlosen Verpflegung als Sachbezug zum tatsächlich erzielten Arbeitsentgelt nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG und hätten daher mit festgestellt werden müssen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG ist den Pflichtbeitragszeiten nach diesem Gesetz (vgl. § 5 AAÜG) für jedes Kalenderjahr als Verdienst ([§ 256a Abs. 2 SGB VI](#)) das erzielte Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen zugrunde zu legen. Die weitere Einschränkung, dieses höchstens bis zur jeweiligen Beitragsbemessungsgrenze nach der Anlage 3 zu berücksichtigen, wird erst im Leistungsverfahren bedeutsam (BSG, Urteil vom 29. Oktober 2015 - [B 5 RS 7/14 R](#) - in juris Rn. 17). Die Norm definiert den Begriff des Arbeitsentgeltes zwar nicht selbst. Aus dem Wort "erzielt" folgt aber 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 (vgl. BSG, Urteil vom 23. August 2007 - [B 4 RS 4/06 R](#) - in juris Rn. 19). Dabei muss es sich um eine Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung handeln (BSG, Urteil vom 23. August 2007 - [B 4 RS 4/06 R](#) - a.a.O.). Auf Grund der unterschiedlichen Anknüpfungssachverhalte in Bezug auf das in der DDR vorgefundene Sozialversicherungssystem und die Zusatz- und Sonderversorgungssysteme ist dabei - anders als bei Ansprüchen der Versicherten aus der Sozialversicherung - indes irrelevant, ob das erzielte Arbeitsentgelt in der DDR einer Beitrags- oder Steuerpflicht unterlag. Insoweit hat der Gesetzgeber mit dem AAÜG für die ehemaligen Zusatz- und Sonderversorgten neues Rentenrecht geschaffen (BSG, Urteil vom 23. August 2007 - [B 4 RS 4/06 R](#) - a.a.O.; nochmals bestätigt im Urteil vom 29. Oktober 2015 - [B 5 RS 7/14 R](#) -, in juris Rn. 25f).

Die inhaltliche Bedeutung des Begriffs "Arbeitsentgelt" im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG bestimmt sich nach dem bundesdeutschen Arbeitsentgeltbegriff nach [§ 14 SGB IV](#) (vgl. u.a. BSG, Urteile vom 23. August 2007 - [B 4 RS 4/06 R](#) - a.a.O. Rn. 24, vom 30. Oktober 2014 - [B 5 RS 1/13 R](#) - in juris Rn. 15, vom 30. Oktober 2014 - [B 5 RS 3/14 R](#) - in juris Rn. 16, 23. Juli 2015 - [B 5 RS 9/14 R](#) - in juris Rn. 13, vom 29. Oktober 2015 - [B 5 RS 5/14 R](#) - in juris Rn. 17).

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 mit Blick auf die Steuerfreiheit von Einnahmen bejaht werden kann. Soweit es insofern auf Vorschriften des Steuerrechts ankommt, ist das am 01. August 1991 - dem Tag des Inkrafttretens des AAÜG - geltende Steuerrecht maßgeblich (vgl. u.a. BSG, Urteile vom 30. Oktober 2014 - [B 5 RS 1/13 R](#) - a.a.O. Rn. 15 und vom 23. Juli 2015 - [B 5 RS 9/14 R](#) - a.a.O. Rn. 14). Allerdings erfordert die Anwendung bundesrechtlicher Maßstabnormen unter Berücksichtigung der genannten Prüfungsschritte die vollumfängliche Ermittlung und Feststellung des einschlägigen Sachverhalts durch die Tatsachengerichte. Hierzu gehört neben der Feststellung der Zahlungsmodalitäten im Einzelnen auch die Feststellung und exakte zeitliche Zuordnung desjenigen DDR-Rechts, aus dem sich der Sinn der in Frage stehenden Einnahme ergibt. Dessen abstrakt-generelle Regelungen dienen insofern - nicht anders als bei der Bestimmung von Zeiten der Zugehörigkeit nach § 5 AAÜG - als "generelle Anknüpfungstatsachen".

I. Verpflegungsgeld wird ebenso wie der Geldwert der kostenlosen Verpflegung als Sachbezug von [§ 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV](#) erfasst.

Nach [§ 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV](#) sind Arbeitsentgelt alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung, gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen besteht, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie geleistet werden und ob sie unmittelbar aus 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 auch alle Sachbezüge sowie alle einmaligen oder regelmäßig wiederkehrenden Zuwendungen, die im ursächlichen Zusammenhang mit der Beschäftigung zufließen. Ebenso erfasst werden Zahlungen, denen ein Anspruch des Arbeitgebers auf eine Arbeitsleistung nicht gegenüber steht, wie die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und das Urlaubsgeld. Es genügt mithin ein mittelbarer (innerer, sachlicher) Zusammenhang mit der Beschäftigung (BSG, Urteil vom 29. Januar 2004 - [B 4 RA 19/03 R](#) - in juris Rn. 18). Ein "synallagmatisches Verhältnis" von Arbeit und Entgelt ist zwar im Einzelfall hinreichend, nicht aber stets notwendig (vgl. BSG, Urteil vom 23. Juli 2015 - [B 5 RS 9/14 R](#) - a.a.O. Rn. 13).

Das Verpflegungsgeld und die kostenlose Verpflegung stellen eine Einnahme aus der Beschäftigung des Berechtigten bei der Zollverwaltung der DDR dar.

Rechtsgrundlagen für die Zahlung des Verpflegungsgeldes und für die Gewährung kostenloser Verpflegung waren

a) vom 01. Mai 1957 bis zum 31. Juli 1965: die Vergütungsordnung des Amtes für Zoll und Kontrolle des Warenverkehrs (VergO 1957) vom März 1957; in Kraft getreten gemäß § 16 VergO 1957 am 01. Mai 1957; außer Kraft getreten gem. Ziffer 9.22 der Besoldungsordnung der Zollverwaltung der DDR (BesO 1965) am 01. August 1965 (Befehl Nr. 02/57 des Ministers für Außenhandel und Innerdeutschen Handel vom 09. März 1957),

b) vom 01. August 1965 bis zum 30. Juni 1973: die BesO 1965 vom 01. August 1965; in Kraft gem. Ziffer 9.21 am 01. August 1965; außer Kraft getreten gem. Ziffer 9.03 der Besoldungsordnung der Zollverwaltung der DDR (BesO 1973) am 01. Juli 1973,

c) vom 01. Juli 1973 bis zum 31. Dezember 1985: die BesO 1973; in Kraft gem. Ziffer 9.02 am 01. Juli 1973; außer Kraft gem. Nr. 7 der Eingangsbestimmung der Ordnung 1/86 des Leiters der Zollverwaltung der DDR (BesO 1986) am 01. Januar 1986,

d) vom 01. Januar 1986 bis zum 31. August 1990: die BesO 1986; in Kraft gem. Nr. 7 der Präambel am 01. Januar 1986.

Nach § 1 VergO 1957 galt sie für die Angehörigen des Amtes für Zoll und Kontrolle des Warenverkehrs (AZKW), die eine Verpflichtung eingingen. Die VergO 1957 re-gelte u.a. 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 Zollwachmeister 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 VergO 1957 (Dienstanweisung Nr. 6/57 vom 15. März 1957) - 1. DB zur VergO 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 VergO 1957 (Dienstanweisung Nr. 10/58 vom 20. Mai 1958) - 5. DB zur VergO 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 VergO 1957 u.a. wie folgt geändert:

Angehörige des AZKW, die in Gemeinschaftsunterkünften wohnen, wird freie Unterkunft und freie Verpflegung gewährt. Angehörige, die nicht in Gemeinschaftsunterkünften wohnen, sind nicht berechtigt, an der Gemeinschaftsverpflegung teilzunehmen (§ 5 Abs. 1). Scheiden Angehörige des AZKW vorübergehend aus der Gemeinschaftsverpflegung aus (Urlaub, Krankheit usw.), so erhalten a) Zollhilfskräfte, -kontrollkräfte und -unterführer täglich DM 3,35 und b) Zolloffiziere täglich DM 2,20 Verpflegungsgeld ausgezahlt (§ 5 Abs. 2). Angehörige des AZKW, die nicht in Gemeinschaftsunterkünften wohnen, erhalten ein Verpflegungsgeld in Höhe von a) Zollhilfskräfte, -kontrollkräfte und -unterführer DM 3,35 täglich und b) Zolloffiziere DM 2,20 täglich (§ 5 Abs. 3). Die Zahlung erfolgt monatlich mit dem Gehalt (§ 5 Abs. 6 Satz 1).

Nach Ziffer 1.01 BesO 1965 galt diese Verordnung für die Angehörigen der Zollverwaltung der Deutschen Demokratischen Republik, die in einem Verpflichtungsverhältnis standen. Die BesO 1965 regelte u. a. Folgendes:

Die Besoldung gliedert sich 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 BesO 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 BesO 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).

Die BesO 1973 galt nach ihrer Ziffer 1.01 für die Angehörigen der Zollverwaltung der DDR, die in einem Dienstverhältnis standen. Die BesO 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 BesO 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.

Die BesO 1986 galt nach ihrer Ziffer 1.1 für die Angehörigen der Zollverwaltung der DDR, die in einem Dienstverhältnis standen. Die BesO 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) staatlichen 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 BesO 1986 geändert (Ziffer 2).

Nach diesen Vorschriften lässt sich feststellen, dass das auf der Basis eines Tagesatzes berechnete Verpflegungsgeld mit dem Gehalt in einem Zahlbetrag gezahlt und dass die kostenlose Verpflegung wegen des Wohnens in Gemeinschaftsunterkünften bzw. in Wohnheimen, insbesondere bei einer Delegation an amtseigene Schulen, bzw. soweit Vollverpflegung angewiesen war, gewährt wurde. Sie waren - wie das Gehalt nach diesen Vorschriften selbst - Gegenleistung für die erbrachte Arbeit. Dies wird auch gestützt von den Materialien zur Entstehung der VergO 1957 (Beschlussvorlagen vom 12. September 1955 und 13. September 1956). Mit der Einführung des Verpflegungsgeldes sollte die Vergütung der Tätigkeit der Bediensteten im AZKW insgesamt angehoben werden, um einen materiellen Anreiz für die - damals wirtschaftlich nicht attraktive - Tätigkeit im AZKW zu schaffen und damit die damals hohe Fluktuation zu reduzieren. So heißt es in der Beschlussvorlage vom 12. September 1955: "Daher ist es notwendig, das Lohnsystem im AZKW zu verbessern" und in der Beschlussvorlage vom 13. September 1956: "gegenüber anderen Sicherungsorganen beinhaltet der Dienstvertrag des AZKW Abweichungen in der Frage der Verpflegung Daher ist es notwendig, das Lohnsystem im AZKW zu verbessern Zur Überwindung der vorstehend aufgezeigten Mängel und Schwierigkeiten fasst das Kollegium folgenden Beschluss: (8) Der Staatssekretär wird beauftragt, beim Minister für Finanzen und beim Minister für Handel und Versorgung zu erreichen, dass die im operativen Dienst tätigen Mitarbeiter des AZKW ein Verpflegungsgeld erhalten - Termin 30.11.1955."

Es steht auf Grund der besoldungsrechtlichen Vorschriften der Zollverwaltung auch fest, dass es sich nicht um die Entschädigung eines Mehraufwandes handelte, sondern dass die Verpflegung und auch das Verpflegungsgeld der eigenen Unterhaltssicherung dienen und somit grundsätzlich eigenwirtschaftlich und nicht beruflich veranlasst waren. Aufwandsentschädigungen sind (einkommensteuerrechtlich) Ersatzleistungen für berufliche Ausgaben, Verdienstaufwendungen und Zeitverlust, wozu auch Zehrgeld (Geld, das auf einer Reise besonders für die Ernährung bestimmt ist: vgl. www.duden.de) gehört (Heinicke in Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 7. Auflage 1988 und 31. Auflage 2012, § 3, Stichwort Aufwandsentschädigungen und Zehrgelder). Das Verpflegungsgeld und die kostenlose Verpflegung dienten jedoch der allgemeinen Versorgung. Die Sicherung der Kosten der Verpflegung zum Erhalt der Arbeitskraft ist jedoch ein wesentliches Element der Grundaufgabe des Arbeitsentgelts. Unbeachtlich ist dabei nach [§ 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV](#), unter welcher Bezeichnung diese Einnahmen geleistet werden.

Das Verpflegungsgeld und die kostenlose Verpflegung wurden nach diesen Vorschriften zumindest im Zusammenhang mit der Beschäftigung gezahlt bzw. gewährt, so dass der erforderliche, aber auch ausreichende innere sachliche Zusammenhang gewahrt ist (so auch: LSG Berlin-Brandenburg, Urteile vom 25. Februar 2016 - [L 22 R 731/12](#) - in juris Rn. 88, - [L 22 R 631/12](#) - in juris Rn. 86 und - [L 22 R 81/13](#) - in juris Rn. 90). Da sich der Begriff des Arbeitsentgelts nach [§ 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV](#) bestimmt, ist unmaßgeblich, wie das Verpflegungsgeld und die kostenlose Verpflegung nach der VergO 1957 und den BesO 1965, 1973 sowie 1986 zu qualifizieren ist. Erst recht kommt es nicht darauf an, aus welchem Haushaltstitel die Leistungen gezahlt wurden.

Es kann ausgeschlossen werden, dass es sich bei dem Verpflegungsgeld und der kostenlosen Verpflegung um eine Sozialleistung handelte, die dem Berechtigten auch unabhängig vom Bestehen des Beschäftigungsverhältnisses gewährt worden wäre (vgl. dazu auch BSG, Urteil vom 29. Januar 2004 - [B 4 RA 19/03 R](#) - a.a.O.). Eine Regelung des DDR-Rechts, wonach Verpflegungsgeld oder kostenlose Verpflegung als Sozialleistung gezahlt bzw. gewährt worden wäre, ist dem Senat nicht bekannt. Die Beklagte hat eine solche Regelung gleichfalls nicht benannt.

Solches ergibt sich auch nicht aus dem Gesetz über die Abschaffung der Lebensmittelkarten vom 28. Mai 1958 (GBl. 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 DDR in einem Arbeitsverhältnis 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 (GBl. 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. Eine sozialpolitische Zielsetzung wird damit deutlich erkennbar.

Die mit dem Gesetz erfolgten Lohnerhöhungen stellten aber ebenso wenig eine Sozialleistung dar wie die den Angehörigen der Zollverwaltung gezahlten Verpflegungsgelder und die gewährte Vollverpflegung. § 3 Abs. 3 des Gesetzes über die Abschaffung der Lebensmittelkarten geht selbst davon aus, dass sowohl der Zuschlag als auch die Lohnerhöhung Einnahmen aus dem Arbeitsverhältnis 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 Arbeitsverhältnis 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 VergO 1957 mit der Erhöhung des Verpflegungsgeldes für die Angehörigen des AZKW zum Ausdruck, denn im Eingang der 5. DB zur VergO 1957 wird ausdrücklich auf das Gesetz über die Abschaffung der Lebensmittelkarten hingewiesen.

Auch aus der allgemeinen Verpflegungsverpflichtung nach den Verpflegungsordnungen und aus § 228 AGB-DDR lässt sich ein Sozialleistungscharakter nicht ableiten. Die Verpflegungsordnungen knüpften 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 ausdrücklich: 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.

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. Die Einkünfte aus den Verpflegungsgeldern stellten nämlich einen nicht unerheblichen Teil der Einnahmen des Klägers im Verhältnis zu seinem gesamten Einkommen dar, wie der Kläger selbst in seinem Schriftsatz vom 03. Juli 2015 nachvollziehbar vorgerechnet hat.

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

Der Berücksichtigung des Verpflegungsgeldes bzw. der kostenlosen Verpflegung als Arbeitsentgelt steht nicht [§ 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 SGB IV](#) in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1983 ([BGBl I 1983, 1532](#)) in Verbindung mit § 1 Satz 1 ArEV in der Fassung der Verordnung vom 12. Dezember 1989 (GBl. I 1989, 2177) 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. Da - soweit es auf die steuerrechtliche Beurteilung ankommt - maßgeblich die Rechtslage ist, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des AAÜG am 1. August 1991 bestand, ist das Steuerrecht der DDR, nämlich die Verordnung über die Besteuerung der Arbeitseinkommen vom 22. Dezember 1952 (GBl. DDR 1952, 1413) - AStVO - nicht anwendbar. Es ist also zu prüfen, ob eine in Frage stehende Einnahme, wenn sie unter der Geltung des am 01. August 1991 geltenden bundesdeutschen Rechts erzielt worden wäre, von solchen Ausnahmeregelungen erfasst worden wäre.

Dies trifft auf das Verpflegungsgeld oder die kostenlose Verpflegung nicht zu.

Gem. § 1 ArEV sind einmalige Einnahmen, laufende Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse sowie ähnliche Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden, nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen, soweit sie lohnsteuerfrei sind und sich - was vorliegend nicht einschlägig ist - aus § 3 ArEV nichts Abweichendes ergibt.

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. Nach [§ 3 Nr. 4 Buchstabe c EStG](#) 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 steuerfrei. 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 die-ser Art, die im normalen Dienst gezahlt werden, sind mithin nicht steuerfrei (Heinicke in Schmidt, a.a.O., 7. und 31. A., § 3 jeweils Stichwörter Verpflegungszuschüsse und Bundeswehr). Es ist weder vorgetragen, noch ergibt sich sonst ein Hinweis darauf, dass Verpflegungsgeld oder kostenlose Verpflegung wegen der Teilnahme an au-ßerhalb des normalen Dienstes geleisteten besonderen Einsätzen gewährt worden wäre.

Nach der Rechtsprechung des BSG (vgl. Urteile vom 30. Oktober 2014 - [B 5 RS 2/14 R](#) - in juris Rn. 17 und vom 29. Oktober 2015 - [B 5 RS 7/14 R](#) - in juris Rn. 31) sind Zahlungen steuerrechtlich erst dann abschließend als Einkommen zu qualifizieren, wenn feststeht, dass sich diese bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Dem schließt sich der Senat an, lässt dabei aber offen, ob insoweit [§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG](#) in der am 01. August 1991 geltenden Fassung, der den steuerrechtlichen Einkommensbegriff regelt, über den in § 1 ArEV enthaltene-nen Bezug auf die Lohnsteuerfreiheit mit umfasst ist (zweifelnd: LSG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 25. Februar 2016 - [L 22 R 631/12](#) - in juris Rn. 109ff.) oder aber ob der Rechtsgedanke dieser Vorschrift auch den Begriff des Arbeitsentgelts prägt (so wohl: LSG Sachsen, Urteil vom 07. Juli 2015 - [L 5 RS 203/11](#) - in juris Rn 27). Gemäß [§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG](#) gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 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 (Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 21. Januar 2010 - [VI R 51/08](#) - in juris m.w.N.).

Als eine solche notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen kann die Gewährung kostenloser Verpflegung und des Verpflegungsgeldes für den Streitgegenständlichen Zeitraum nicht bewertet werden. Das Verpflegungsgeld und die kostenlose Verpflegung sind dabei 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](#) - in juris), kann dies für ein Verpflegungsgeld, unabhängig davon, ob es als originäre Barleistung oder als Substitution für eine Sachleistung erbracht wird, nicht anders sein.

Ein überwiegendes Interesse des Arbeitgebers an der Gewährung der kostenlosen Verpflegung und der Zahlung des Verpflegungsgeldes ergibt sich aus dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte der einschlägigen Vorschriften nicht. Dabei geht der Senat davon aus, dass die Nahrungsaufnahme bzw. Verpflegung vorrangig und überwiegend im eigenen Interesse des Arbeitnehmers liegt. Soweit vertreten wird, die Bereitstellung kostenloser Verpflegung (bzw. ersatzweise Zahlung von Verpflegungsgeld) durch die Zollverwaltung der DDR habe der "Erhaltung eines gesunden, körperlich und geistig intakten, voll verpflegten Personalkörpers" gedient (vgl. Sächsisches LSG, Urteil vom 07. Juli 2015 - [L 3 RS 183/11](#) - in juris Rn. 31), erscheint bereits diese Feststellung in tatsächlicher Hinsicht fragwürdig. Einer solchen Annahme steht schon die Regelung entgegen, dass anfänglich nicht in einer Gemeinschaftsunterkunft Untergebrachte von einer kostenlosen Vollverpflegung ausgeschlossen waren (§ 5 VergO 1957). Eine solche Regelung ist mit dem behaupteten Zweck nicht in Einklang zu bringen (so auch: Thüringer LSG, Urteil vom 28. Oktober 2015 - [L 3 R 664/12](#) - nicht veröffentlicht, S. 35). Zudem folgte aus der Feststellung dieses Zweckes nicht, dass er ganz im Vordergrund steht und das Interesse des Arbeitnehmers gegenüber dem des Arbeitgebers in den Hintergrund tritt. Bei einer Versorgung mit Nahrung, einem menschlichen Grundbedürfnis, dürfte dies - soweit eine anderweitige Versorgung auf Grund des betrieblichen Einsatzes nicht unmöglich ist - schwerlich anzunehmen sein, denn an der Nahrungsaufnahme und Gesunderhaltung dürfte ein erhebliches Eigeninteresse bestehen.

Darüber hinaus wäre auch ohne Verpflegungsgeld und kostenlose Verpflegung die Einsatzfähigkeit der Beschäftigten gewährleistet gewesen. Die Beklagte selbst teilt im Übrigen diese Auffassung zumindest für das ab 1991 gezahlte Verpflegungsgeld.

Einen Anhaltspunkt für eine betriebliche Zweckbestimmung der kostenlosen Vollverpflegung in Verbindung mit der Unterbringung in einer Gemeinschaftsunterkunft könnte zwar die ursprüngliche Fassung des § 5 VergO 1957 in Verbindung mit Ziffer 4. a) bb) der 1. Durchführungsbestimmung (Dienstanweisung Nr. 6/57) bieten. Danach wurden Verpflegungsgeld und Wohnungsgeld nicht gezahlt, wenn für Angehörige des AZKW die Möglichkeit des Wohnens in einer Gemeinschaftsunterkunft bestand. Hieraus könnte man ableiten, dass der Arbeitgeber das Wohnen in der Gemeinschaftsunterkunft fördern und durch Gewährung des kostenlosen Wohnens und der Verpflegung einen Anreiz für die Inanspruchnahme der Gemeinschaftsunterkunft setzen wollte. Welcher Zweck damit letztlich verfolgt werden sollte und ob dies ein betrieblicher gewesen sein könnte, lässt sich den Vorschriften aber nicht entnehmen, insbesondere vermag der Senat nicht der Beklagten zu folgen, die Gewährung von Unterkunft und Vollverpflegung diene dem Zweck, eine umfassende Kontrolle über die Beschäftigten in Wohnheimen zu gewährleisten. Darauf gibt es keinen Hinweis. 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, ist nicht nachvollziehbar (so auch: LSG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 25. Februar 2016 - [L 22 R 731/12](#) - in juris Rn. 118). Zudem lässt sich die Annahme eines solchen Zwecks nicht mit den Unterlagen zum Zustandekommen der Vergütungs- bzw. Besoldungsordnung, insbesondere der Beschlussvorlage vom 04. Februar 1957 für das Politbüro über die Vergütungs- und Versorgungsordnung des AZKW in Einklang bringen. Danach dienten die Vorschriften zur Gewährung von Verpflegungs- und Wohnungsgeld nach § 5 der VergO 1957 der Erhöhung des Netto-Arbeitseinkommens der Beschäftigten. Ebenso erfolgte die zum 01. Juni 1958 vorgenommene Neufassung des § 5 VergO 1957 durch I. der 5. Durchführungsbestimmung zur Vergütungsordnung (Dienstanweisung 10/58) vom 20. Mai 1958 unter Beibehaltung des wesentlichen Regelungsgehaltes offensichtlich aus anderen Gründen als betrieblichen Notwendigkeiten. Sie erging aus Anlass des Gesetzes über die Abschaffung von Lebensmittelkarten, welches wiederum die Zielsetzung hatte, die (tariflichen) Löhne zu erhöhen (hierzu siehe bereits

oben).

Das Verpflegungsgeld und die kostenlose Verpflegung sind auch nach keiner anderen Vorschrift des EStG steuerfrei.

A. Die Zahlung von Verpflegungsgeld im festgestellten und tenorierten Umfang ergibt sich aus den vorliegenden Besoldungsstammkarten in Verbindung mit der von der Beklagten übermittelten Aufstellung über die Zahlung von Verpflegungsgeld.

B. Es ist zwar nicht nachgewiesen, aber jedenfalls glaubhaft gemacht, dass dem Kläger während der Absolvierung des Grundlehrgangs für Dienstanfänger in der Ausbildungsstätte der Zollverwaltung der DDR in G/J vom 21. Januar bis zum 09. Mai 1974 kostenlose Verpflegung gewährt wurde.

Es bedarf zwar grundsätzlich des Vollbeweises. § 6 Abs. 6 AAÜG lässt jedoch die Glaubhaftmachung genügen, denn danach gilt: Wird ein Teil des Verdienstes nachgewiesen und der andere Teil glaubhaft gemacht, wird der glaubhaft gemachte Teil des Verdienstes zu fünf Sechsteln berücksichtigt.

Eine Tatsache ist als glaubhaft anzusehen, wenn ihr Vorliegen nach dem Ergebnis der Ermittlungen, die sich auf sämtliche erreichbaren Beweismittel erstrecken sollen, überwiegend wahrscheinlich ist ([§ 23 Abs. 1 Satz 2 SGB X](#)), also mehr dafür als dagegen spricht. Dieser Beweismaßstab ist durch seine Relativität gekennzeichnet. Es reicht die gute Möglichkeit aus, wobei es genügt, wenn bei mehreren ernstlich in Betracht zu ziehenden Möglichkeiten das Vorliegen einer davon relativ am wahrscheinlichsten ist, weil nach Gesamtwürdigung aller Umstände besonders viel für diese Möglichkeit spricht; von mehreren ernstlich in Betracht zu ziehenden Sachverhaltsvarianten muss einer gegenüber den übrigen das Übergewicht zukommen, wobei durchaus gewisse Zweifel bestehen bleiben können (BSG, Beschluss vom 08. August 2001 - [B 9 V 23/01 B](#) - in [SozR 3-3900 § 15 Nr. 4](#) unter Hinweis u. a. auf BSG, Urteil 17. Dezember 1980 - [12 RK 42/80](#) - in [SozR 5070 § 3 Nr. 1](#)).

Davon ausgehend ist die Gewährung kostenloser Verpflegung im genannten Zeitraum jedenfalls überwiegend wahrscheinlich. Der Senat ist davon überzeugt, dass der Kläger in diesem Zeitraum in der Ausbildungsstätte der Zollverwaltung der DDR in G/J internatsmäßig untergebracht war. Er hat keinen Anlass, an den Angaben des Klägers zu zweifeln. Diese finden insbesondere Bestätigung in der vorgelegten Auskunft des ehemaligen Kollegen des Klägers U B vom 07. Juni 2011, der gemeinsam mit dem Kläger am Grundlehrgang für Dienstanfänger in G/J teilgenommen hat. Danach wurden er und der Kläger von ihren Heimatdienststellen zur Teilnahme an diesem Lehrgang in das Schulungsobjekt abgeordnet. Die Unterbringung erfolgte internatsmäßig, d.h. mit kostenloser Unterkunft, und mit kostenloser Vollverpflegung. Deshalb sei für die Dauer der Inanspruchnahme der kostenlosen Vollverpflegung kein Verpflegungsgeld gezahlt worden. Lediglich an einigen Wochenenden, an denen der Lehrgang unterbrochen worden sei, hätten alle Teilnehmer Gelegenheit gehabt, das Schulungsobjekt zu verlassen und sich aus der Vollverpflegung abzumelden. Für die Tage der nicht in Anspruch genommenen Vollverpflegung sei das täglich zu-stehende Verpflegungsgeld in bar gegen Unterschrift vom Lehrgangsleiter ausbezahlt worden.

Diese Ausführungen erklären, weswegen nach der ab dem 02. Januar 1974 gültigen Besoldungsstammkarte in dem genannten Zeitraum die Zahlung eines Verpflegungsgeldes nicht vermerkt ist. Die Besoldungsstammkarte enthält einen ausdrücklichen Hinweis auf die Absolvierung des Lehrgangs und die Nichtzahlung des Verpflegungsgeldes. Der Besoldungsstammkarte ist ebenfalls zu entnehmen, dass der Berechtigte vor seiner jeweiligen Abordnung im Grenzzollamt G (F) beschäftigt war. Wohnort des Berechtigten war nach diesen Besoldungsstammkarten ebenfalls F.

Die Voraussetzungen für die Gewährung einer kostenlosen Verpflegung lagen mithin vor (5.24 der BesO 1973), wobei aufgrund der vorhandenen Besoldungsstammkarte auch feststeht, dass während der Teilnahme am Grundlehrgang kein Verpflegungsgeld gezahlt wurde. Sowohl die Abordnung von seinem Einsatz- und Wohnort als auch die grundsätzliche Verpflichtung, an der Gemeinschaftsverpflegung teilzunehmen, sprechen dafür, dass der Kläger während dieser Zeiten an der Gemeinschaftsverpflegung teilnahm und ihm daher kostenlose Verpflegung gewährt wurde. Allerdings steht damit nicht zugleich fest, dass der Kläger an jedem Tag an der Gemeinschaftsverpflegung teilnahm und eine kostenlose Verpflegung erhielt. Insbesondere können Fehlzeiten durch Krankheit sowie aufgrund von Heimfahrten nach der Auskunft des Kollegen U B vom 07. Juni 2011 gerade nicht ausgeschlossen werden. Angesichts dessen ist der Vollbeweis nicht erbracht, aber zumindest glaubhaft gemacht, dass in diesen Zeiten kostenlose Verpflegung gewährt wurde.

Wie aus den Besoldungsstammkarten und der Aufstellung der Beklagten ersichtlich stand dem Kläger im Jahr 1974 als Beschäftigtem, der seinen Dienst an einem Grenzzollamt verrichtete, Verpflegungsgeld für den vollen Monat i.H.v. 132,31 Mark (Ziffer 5.21 der BesO 1973) und für Januar 1974 i.H.v. 130,00 Mark zu. Aufgrund des Lehrgangs wurde ihm in den Monaten Februar bis April 1974 kein Verpflegungsgeld gezahlt und für die Monate Januar sowie Mai 1974 wurden 43,50 bzw. 39,15 Mark abgezogen. Insgesamt sind ihm damit für die Zeit des Lehrgangs 479,58 Mark weniger an Verpflegungsgeld gezahlt worden. Da nach den Verpflegungsordnungen bei Gewährung kostenloser Vollverpflegung das Verpflegungsgeld einbehalten und die Verpflegung der Bediensteten hiervon finanziert wurde, hat der Senat keinen Zweifel daran, dass der Bezug der Vollverpflegung mindestens den Wert des Verpflegungsgeldes hatte und damit der geldwerte Vorteil des Klägers aus dieser Sachleistung in entsprechender Höhe entstanden ist. Ausgehend hiervon ist der Geldwert der kostenlosen Verpflegung daher mit 479,58 Mark anzusetzen, 5/6 hiervon sind 399,65 Mark.

II. Zu Recht hat die Beklagte jedoch den gezahlten Reinigungszuschuss bei der Feststellung der Entgelt höchstbetragsregelungen nicht berücksichtigt. Der Reinigungszuschuss rechnet nicht zum tatsächlich erzielten Arbeitsentgelt nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AAÜG, denn 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 Bekleidungs-geldes) waren ebenfalls die bereits o. g.

a) VergO 1957 (01. Mai 1957 bis 31. Juli 1965), b) BesO 1965 (01. August 1965 bis 30. Juni 1973), c) BesO 1973 (01. Juli 1973 bis 31. Dezember 1985) und d) BesO 1986 (01. Januar 1986 bis 31. August 1990).

Die VergO 1957 bestimmte dazu in § 8 Abs. 1 und 2: Für den Dienst wird Bekleidung in dem in der Bekleidungsordnung festgelegten

Umfange 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 VergO 1957 wurde zu § 8 Abs. 1 VergO 1957 geregelt: Bekleidungsgeld wird nur gewährt, wenn mindestens 20 Tage im Monat auf Grund einer dienstlichen Anweisung Zivilkleidung getragen werden muss.

Die BesO 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 Bekleidungs-geld (Tagessatz 1,- MDN) (Ziffer 5.11 Satz 1). Die Zahlung des Beklei-dungsgeldes 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 Ge-nehmigung des Leiters der Zollverwaltung bzw. des Leiters der Bezirksverwal-tung zeitweise Zivil tragen, ohne dass eine dienstliche Notwendigkeit dafür vorliegt, c) an weibliche Angehörige mit Mannschafts- oder Unterführerdienst-grad, die als technische Kräfte im Innendienst der Hauptverwaltung oder Be-zirksverwaltung zeitweise Zivil tragen, ohne dass eine dienstliche Notwendig-keit dafür vorliegt (Ziffer 5.13).

Die BesO 1973 bestimmte: Den Mitarbeitern der Zollverwaltung wird Bekleidung zur Dienstdurchführung entsprechend den Festlegungen der Bekleidungsordnung kostenlos zur Ver-fügung gestellt (Ziffer 5.01). Verrichten Angehörige im operativen Dienst ihren Dienst weisungsgemäß in Zivil, so erhalten sie monatlich 80,00 Mark Beklei-dungsgeld (Tagessatz 2,70 Mark) (Ziffer 5.02 Satz 1). Die Zahlung des Be-kleidungsgeldes ist auch an die unter Ziffer 5.02 genannten Angehörigen vor-zunehmen bei Urlaub, bei Schwangerschafts- und Wochenurlaub, bei Dienst-unfähigkeit 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 BesO 1973: Mitarbeiter der Zollverwaltung, die ständig Uniform tragen, erhalten einen mo-natlichen Reinigungszuschlag zur Besoldung von 3,50 Mark. Der Reinigungs-zuschlag 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 Ein-stellung 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. Vorausset-zung für die Erstattung ist, dass der betreffende Mitarbeiter keinen Reini-gungszuschlag erhält.

Die BesO 1986 bestimmte unter Ziffer 4 (weitere Zahlungen) zum Reinigungs-zuschuss: Angehörige, die ständig Uniform tragen, erhalten einen monatlichen Reini-gungszuschuss zur Besoldung in Höhe von 3,50 Mark. Der Reinigungs-zuschuss ist auch an technische Kräfte zu zahlen, die auf eigenen Wunsch stän-dig Uniform tragen. Im Monat der Einstellug bzw. der Entlassung ist der Rei-nigungszuschuss 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 Aufwandsentschädi-gung – 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. Stiefelbe-sohlungen (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 Zollverwal-tung, 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 (Beklei-dungsordnung) 3/66 – Befehl vom 20. August 1966 – ist darauf hingewiesen, dass jeder uniformierte Angehörige der Zollverwaltung der DDR verpflichtet ist, die Beklei-dung 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 04. Juni 1968 mit Wirkung ab 1. Januar 1969 bestimmt worden, dass keine Einwände bestehen, an alle Genossen der Zollverwaltung einen Pauschalbetrag in Höhe von Mark 42 pro Jahr für das Reinigen der Uniformen und für Schuhbesohlungen auszuführen. Der Betrag war monatlich in Höhe von 3,50 Mark mit der Besoldung auszuführen.

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 Tra-gen der Uniform verpflichtet sind und kein Bekleidungsgeld erhalten, wird jähr-lich ein Pauschalbetrag von 42 Mark für Uniformreinigungen und Schuhbesoh-lungen ausgezahlt (Ziffer 2). Die Auszahlung erfolgt mit der monatlichen Be-soldung in Höhe von 3,50 Mark jeweils für den vollen Monat (Ziffer 3). Die bis-herige Vorlage der Quittungen zur Kostenerstattung entfällt (Ziffer 4). Die Än-derung 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 BesO 1973 erfolgte allerdings erstmalig die Um-setzung 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 Bekleidungs-wesen der Zollverwaltung der DDR (Bekleidungsordnung) 2/87 vom 29. Juli 1987 u. a. Folgendes: Die Pflege, Sauberkeit und Einsatzbereitschaft der Grundausrüstung an Be-kleidung und Ausrüstung (B/A genannt; vgl. Ziffer 1.1 Abs. 1 Satz 1) ist von den Angehörigen ständig zu gewährleisten und von dem dienstlichen Vorge-setzten auf der Grundlage der Festlegungen der Anlage 2 zur Bekleidungs-ordnung zu kontrollieren (Ziffer 1.7 Satz 2). Für die Zahlung von Bekleidungs-geld gelten die in der Besoldungsordnung der Zollverwaltung getroffenen Re-gelungen (Ziffer 1.10). Bekleidung und Ausrüstung sind wichtige materielle Bestandteile der Einsatzbereitschaft und müssen deshalb ständig in einwand-freiem Zustand und vollständig vorhanden sein. Jeder Angehörige ist verant-wortlich für die ihm übergebene B/A und somit auch für ihre Reinigung, Pflege und Instandhaltung. Die Reinigung hat unter Beachten der in den Beklei-dungsgegenständen angebrachten Pflegesymbole zu erfolgen. Die dafür er-forderlichen Aufwendungen werden durch die monatliche Zahlung eines Rei-nigungszuschusses entsprechend der Besoldungsordnung abgegolten (Anlage 2 Ziffer 4 Abs. 1).

Ausgehend davon handelt es sich beim Reinigungszuschuss bereits nicht um Ar-beitsentgelt. Jedenfalls ist der Reinigungszuschuss nach [§ 3 Nr. 50 EStG](#) steuerfrei. Der Reinigungszuschuss ist kein Vorteil, der sich bei objektiver Würdigung aller Um-stände als Entlohnung darstellt; vielmehr erweist er sich als notwendige Begleiter-scheinung einer betriebsfunktionalen Zielsetzung. Ebenso wie die Nahrungsaufnah-me 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. - in juris Rn. 14). Kleidung, die auch im privaten Leben getragen werden kann, gehört daher zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn sie dem Arbeitnehmer unentgeltlich überlassen wird. Etwas anderes kann ausnahms-weise 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 Er-scheinungsbild aller Mitarbeiter als Erkennungsmerkmal gegenüber der Öffentlichkeit (Kunden, Lieferanten, Geschäftspartner) verfolgt, insbesondere wenn keine Individu-alkleidung entsprechend den speziellen Wünschen der Arbeitnehmer, sondern eine standardisierte Gemeinschaftsausstattung zur Verfügung gestellt wird (BFH, Urteil vom 22. Juni 2006 - [VI R 21/05](#) - in juris Rn. 16, 19 und 20). Zum Arbeitslohn rechnet aber jedenfalls nicht die typische Berufskleidung, die dem Arbeitnehmer un-entgeltlich überlassen wird, denn solche Kleidung befriedigt kein allgemeines menschliches Bedürfnis, sondern wird aus ganz überwiegend eigenbetrieblichen In-teressen zur Verfügung gestellt. Dies gilt insbesondere für Uniformen, zu deren Tra-gung der Arbeitnehmer während der Dienstausbung verpflichtet ist und die im All-gemeinen von (Privat)Personen nicht im privaten Leben getragen werden. Dies be-trifft insbesondere die Uniform der Mitarbeiter der Zollverwaltung der DDR.

Die Beklagte weist zutreffend darauf hin, dass für das Tragen der Uniform der Zoll-verwaltung der DDR wesentlich und bestimmend war, deren Träger als hoheitlich handelnde Personen des Staates auszuweisen und ihnen ein einheitliches Erschei-nungsbild zu geben, hinter dem jegliches privates Interesse des Mitarbeiters am Tra-gen 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 wer-den. 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 Dienstklei-dung, 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 Berufsklei-dung und für betrieblich veranlassten Aufwandsersatz, u. U. pauschal, aus. Heinicke weist zu dieser Vorschrift darauf hin, dass dies unsystematisch ist, da in der Regel (schon) kein versteuerbarer Lohn vorliegt. Heinicke knüpft damit daran an, dass eine Zuwendung (Einnahme), die sich als notwendige Begleiterscheinung einer betriebs-funktionalen 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 Berufsklei-dung in einem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse gewährt, so dient eine Einnahme, die den Funktionserhalt der typischen Berufskleidung bezweckt, die-sem Ziel in gleicher Weise. Über eine solche Einnahme kann der Arbeitnehmer nicht frei verfügen, sondern hat sie zweckentsprechend einzusetzen. Eine solche Einnah-me wird dem Arbeitnehmer mithin nicht in dessen privaten Interesse gewährt. Er muss sie vielmehr für den Arbeitgeber ausgeben. Eine solche Einnahme ist gleich-falls kein Lohn und damit kein Arbeitsentgelt. Sie ist aber jedenfalls nach [§ 3 Nr. 50 EStG](#) steuerfrei. Nach dieser Vorschrift sind steuerfrei die Beträge, die der Arbeit-nehmer 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 gilt auch für den Reinigungszuschuss. Der Reinigungszuschuss diente der Sau-berhaltung der Uniform und der Schuhbesohlung und damit dem Funktionserhalt der Dienstbekleidung des Mitarbeiters der Zollverwaltung. Der Mitarbeiter der Zollverwal-tung musste den Reinigungszuschuss zu diesem Zweck einsetzen. Sowohl in der Ordnung über die Uniformarten sowie die Trageweise und die Normen und Tragezei-ten der Bekleidung und Ausrüstung der Zollverwaltung der DDR (Bekleidungsord-nung) 3/66 - Befehl vom 20. August 1966 (1. und 2. Absatz der Einleitung) - als auch in der Ordnung über das Bekleidungs-wesen 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 sei. Sie verpflichtete alle Uniformträger als Vertreter der Arbeiter- und Bauernmacht bzw. des 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 Mit-arbeiter der Zollverwaltung den Reinigungszuschuss für seine privaten Interessen hätte einsetzen und damit seine Uniform als "Ehrenkleid" hätte vernachlässigen dür-fen.

Dies wird insbesondere an der Verfahrensweise deutlich, die bis zu dem Zeitpunkt der Zahlung des (pauschalen) Reinigungszuschusses praktiziert wurde. Der Mitarbei-ter der Zollverwaltung musste danach ursprünglich die Kosten der Reinigung der Uni-form und der Schuhbesohlung zunächst selbst tragen und konnte diese Kosten dann gegen Vorlage einer Quittung von seinem Arbeitgeber erstattet

verlangen. 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-Jacketanzugs zweiteilig i.H.v. 5,75 Mark aus. Dies entspricht den Kosten einer Uniformreinigung. Angaben zur Reinigung einer Stiefelhose und eines Wintermantels fehlen. Es finden sich aber Angaben zu den Kosten einer Reinigung eines Damenkleides i.H.v. 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 ehemaligen Leiters der Abteilung Ausrüstung und Technik in der Hauptverwaltung der Zollverwaltung der DDR W R vom 20. August 2014 stehen dem nicht entgegen. Wohl zutreffend wird darin davon ausgegangen, dass der Zahlbetrag des Reinigungszuschlages 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 habe im Ermessen des Zollbediensteten gestanden, 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 durchschnittlichen 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 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 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 Schuhbesohlung. Eine tatsächliche Grundlage für die von W R gemachte Annahme zur Häufigkeit der Reinigung ist seinen Ausführungen allerdings 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.

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. Die (maximale) Dauer des jährlichen Urlaubs war bekannt, sodass 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, sodass 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.

Erweist sich der Feststellungsbescheid vom 08. August 2000 daher von Anfang an als teilweise rechtswidrig, hatte die Beklagte ihn im Rahmen des Überprüfungsverfahrens nach [§ 44 Abs. 2 SGB X](#) insoweit mit Wirkung für die Zukunft, d.h. mit Wirkung für die Zeit nach Bekanntgabe des Zugunstenbescheides (Merten in Hauck/Noftz, SGB, 03/16, § 44 SGB X Rn. 84) zurückzunehmen. Hierzu ist sie unter Aufhebung des angegriffenen Bescheides vom 23. September 2008 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 03. November 2009 zu verpflichten.

Die Entscheidung, den teilweise rechtswidrigen Feststellungsbescheid vom 08. August 2000 auch mit Wirkung für die Vergangenheit aufzuheben, steht jedoch nach [§ 44 Abs. 2 SGB X](#) im Ermessen der Beklagten (vgl. BSG, Urteil vom 30. Oktober 2014 - [B 5 RS 2/14 R](#) - in juris Rn 17). Eine Verpflichtung zur Aufhebung des Feststellungsbescheides kommt daher nur dann in Betracht, wenn das Ermessen zu Gunsten des Klägers auf Null reduziert ist. Im Übrigen kann die Beklagte nur zur Neubescheidung des Überprüfungsantrages verpflichtet werden.

Eine derartige Verdichtung des Ermessens zu Gunsten des Klägers läge nur dann vor, wenn seine individuellen Belange, die in die Ermessensausübung einzustellen sind, das Interesse an der Rechtssicherheit deutlich überwögen (vgl. Merten in Hauck/Noftz, SGB, 03/16, § 44 SGB X Rn. 87). Ein derartiges überwiegendes Interesse des Klägers kann der Senat nur für den Zeitraum ab Stellung des erneuten Überprüfungsantrages durch den Kläger am 02. Januar 2008 (Eingang bei der Beklagten) erkennen, für die Zeit davor bleibt die Ausübung des Ermessens der Beklagten vorbehalten.

Der Kläger, der am 02. Januar 2008 schon das 65. Lebensjahr vollendet und damit das Alter für die Regelaltersrente erreicht hatte, hat ein erhebliches Interesse an der Feststellung des weiteren Einkommens, weil sie sich mittelbar auf die Höhe seiner Rente auswirkt. Ab dem Zeitpunkt der Stellung des Überprüfungsantrages sind keine Interessen der Beklagten erkennbar, welche sie einer Rücknahme der rechtswidrigen Entscheidung entgegen halten könnte. Mit dem Zugunstenantrag dokumentiert der Empfänger des Ausgangsbescheides, dass er die rechtliche Überprüfung geltend machen will. Der weitere Verfahrensgang kann - soweit nicht Mitwirkungshandlungen erforderlich sind, was hier nicht der Fall war - von ihm nicht beeinflusst werden. Es würde deshalb zu einer sachlich nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung führen, wenn die Behörde, die über den Antrag zu entscheiden hat, den Beginn des Rücknahmezeitraums, für den ihr Ermessen zusteht, durch ihr Verhalten festlegen könnte (LSG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 22. November 2012 - [L 8 R 110/11](#) - in juris Rn. 38). Für die Zeit davor gibt es dagegen keinen Anlass, von einer Ermessensreduzierung auszugehen. Insoweit kann die Beklagte, die in den angefochtenen Bescheiden keinerlei Ermessen ausgeübt hat, deshalb nur zur Neubescheidung unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des Gerichts verpflichtet werden. Die Folge ist, dass die Berufung auch insoweit zurückzuweisen ist, als weitergehend eine Verpflichtung der Beklagten zur Rücknahme auch für die Zeit vor dem Zugunstenantrag beantragt worden ist.

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

Die Kostenentscheidung folgt aus [§ 193 Abs. 1 SGG](#) und entspricht dem Ergebnis des Rechtsstreits. Hierbei findet insbesondere Berücksichtigung, dass der Kläger zwar insoweit obsiegt hat, als dass das Verpflegungsgeld und der Geldwert der kostenlosen Verpflegung weitgehend seinem Antrag folgend als weiteres Arbeitsentgelt festzustellen sind. Allerdings ist die Beklagte erst mit Wirkung ab dem 02. Januar 2008 zur Änderung des Bescheides vom 08. August 2000 verpflichtet worden. Darüber hinaus ist sie nur verpflichtet worden, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden. Hinsichtlich seines - finanziell nicht ins Gewicht fallenden - Antrags zu 3 ist der Kläger vollständig unterlegen.

Gründe für die Zulassung der Revision nach [§ 160 Abs. 2 SGG](#) liegen nicht vor.

Rechtskraft

Aus

Login

BRB

Saved

2017-04-10