

## L 5 R 4672/07

Land  
Baden-Württemberg  
Sozialgericht  
LSG Baden-Württemberg  
Sachgebiet  
Rentenversicherung  
Abteilung  
5  
1. Instanz  
SG Reutlingen (BWB)  
Aktenzeichen  
S 8 R 3561/05  
Datum  
22.08.2007  
2. Instanz  
LSG Baden-Württemberg  
Aktenzeichen  
L 5 R 4672/07  
Datum  
04.02.2009  
3. Instanz  
Bundessozialgericht  
Aktenzeichen

-  
Datum

-  
Kategorie  
Urteil

Auf die Berufung der Klägerin wird das Urteil des Sozialgerichts Reutlingen vom 22.8.2007 aufgehoben. Der Bescheid der Beklagten vom 29.4.2005 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 27.9.2005 bzw. des Änderungsbescheids vom 21.7.2008 wird aufgehoben.

Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens beider Rechtszüge mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen.

Die Revision wird zugelassen.

Der Streitwert wird auch für das Berufungsverfahren auf 26.981,37 EUR festgesetzt.

Tatbestand:

Die Klägerin wendet sich gegen die Nachforderung von Gesamtsozialversicherungsbeiträgen im Hinblick auf die Überlassung von Firmenfahrzeugen an die Beigeladenen Nummer 1 bis 13 (Arbeitnehmer der Klägerin) zur privaten Nutzung sowie zur Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Zeitraum 1.12.1999 bis 31.12.2003).

Die Klägerin, die keinem Tarifvertrag unterworfen ist und die auch nicht von einem für allgemein verbindlich erklärten Tarifvertrag erfasst ist, produziert und vertreibt feinmechanische Serienteile und Baugruppen. Sie hat mit den beigeladenen Arbeitnehmern (Beigeladene Nr. 1 bis 13) Arbeitsverträge abgeschlossen, in denen (u.a.) das Arbeitsentgelt als Stundenlohn festgelegt ist. Ein Teil der Arbeitsverträge enthält eine Bestimmung, wonach Änderungen und Ergänzungen des Arbeitsvertrags der Schriftform bedürfen (vgl. Nr. 12 des Arbeitsvertrags des Beigeladenen Nr. 12, SG-Akte S. 45).

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung ([§ 28p Abs. 1](#) Sozialgesetzbuch Viertes Buch, SGB IV) gab die Beklagte der Klägerin mit Bescheid vom 29.4.2005 auf, für die Zeit vom 1.12.1999 bis 31.12.2003 Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 26.981,37 EUR nachzuzahlen. Zur Begründung führte sie unter Hinweis auf [§ 14 Abs. 1 SGB IV](#) aus, bei dem privaten Nutzungswert eines dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zur privaten Nutzung überlassenen Firmenfahrzeugs handele es sich steuerrechtlich um einen geldwerten Vorteil und sozialversicherungsrechtlich um beitragspflichtiges Arbeitsentgelt. Die Ermittlung des privaten Nutzungswerts richte sich nach den einschlägigen Bestimmungen der Lohnsteuerrichtlinien (LStR); zahle der Arbeitnehmer für die Nutzung ein Entgelt an den Arbeitgeber, werde dadurch der Nutzungswert gemindert. Die Klägerin habe mehreren Arbeitnehmern einen Firmenwagen zur privaten Nutzung überlassen. Der private Nutzungswert sei anhand der "1%-Regelung" als geldwerter Vorteil der Beitragspflicht unterworfen worden. Der Bruttolohn des jeweiligen Arbeitnehmers sei zudem jedoch um einen individuellen Betrag gekürzt worden, der anhand des Fahrzeugs, der gefahrenen Kilometer und weiterer persönlicher Voraussetzungen des Arbeitnehmers festgelegt worden sei. Der Kürzungsbetrag (Entgeltumwandlung) sei bei jedem Arbeitnehmer deutlich höher gewesen als der Betrag des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des Firmenfahrzeugs. Entgeltumwandlungen verringerten das Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung und damit die für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge maßgebende Bemessungsgrundlage. Die Entgeltumwandlung müsse arbeitsrechtlich zulässig, zur Erfüllung der Voraussetzungen schriftlich niedergelegt und auf künftig fällig werdende Arbeitsentgeltbestandteile gerichtet sein. Fehle es an einer dieser Voraussetzungen, sei die Umwandlung beitragsrechtlich nicht zu beachten; Sozialversicherungsbeiträge müssten dann weiterhin aus dem vollen Arbeitsentgelt berechnet werden. Die Spitzenverbände der Sozialversicherungsträger ließen eine Umwandlung von Barlohn in einen begünstigten Sachbezug mit sozialversicherungsrechtlicher Wirkung nicht zu, wenn Sachzuwendungen an Stelle des vertraglich vereinbarten Arbeitsentgelts gewährt würden (Besprechungsergebnis der Spitzenverbände der Sozialversicherungsträger vom 6.5.1998; vgl. auch Unterlagen Verwaltungsakte S. 99 ff. zur Behandlung von Warengutscheinen und Sachgeschenken an Stelle von Arbeitsentgelt bzw. zur Gehaltsumwandlung). Beitragsrechtlich beachtlich sei daher nur die Ersetzung freiwilliger (übertariflicher oder im

Arbeitsvertrag nicht vereinbarter) Lohnzahlungen durch Sachzuwendungen. Die Klägerin unterliege keinem Tarifvertrag, sodass bei Entgeltumwandlung Einschränkungen des Tarifrechts nicht maßgeblich seien. Allerdings sollten Entgeltumwandlungen schriftlich in einem individuellen Arbeitsvertrag niedergelegt werden. Verträge dieser Art habe die Klägerin für die betroffenen Arbeitnehmer (Beigeladene Nummer 1 bis 13) nicht vorlegen können. Hierzu existiere lediglich eine Betriebsmitteilung vom 20.1.2000, in der den Arbeitnehmern mitgeteilt worden sei, dass die bereits bei anderen Betriebsteilen der Klägerin bestehenden Regelungen über die private Nutzung von Firmenfahrzeugen uneingeschränkt übernommen würden. Auch auf Nachfrage beim Steuerberater der Klägerin hätten schriftliche Arbeitsverträge nicht beigebracht werden können. In Einzelfällen sei außerdem die Sachzuwendung in Form der privaten Nutzung eines Firmenfahrzeugs an Stelle des vertraglich vereinbarten Arbeitsentgelts gewährt, d. h., das bisherige Arbeitsentgelt sei durch den Bruttolohnabzug gemindert worden. Geldwerte Vorteile aus Sachleistungen, die an Stelle vertraglich vereinbarten Arbeitsentgelts gewährt würden, fielen nicht unter [§ 8 Abs. 3 Einkommensteuergesetz \(EStG\)](#) und gehörten somit in voller Höhe zum beitragspflichtigen Arbeitsentgelt im Sinne des Sozialversicherungsrechts. Die von der Klägerin vorgenommene Entgeltumwandlung bei Überlassung von Firmenfahrzeugen zur privaten Nutzung sei nicht zulässig. Die nicht abgeführten Sozialversicherungsbeiträge aus der Differenz der "1%-Regelung" und dem individuellen Bruttolohnabzug würden deshalb nachberechnet. Die Berechnung beruhe auf einer am 17.6.2004 angefertigten Kurznotiz, da die Lohnunterlagen nur an diesem Tag zur Verfügung gestellt worden seien. Hinsichtlich der Berechnung im Einzelnen werde auf die dem Bescheid beigelegten Anlagen Bezug genommen.

Zur Begründung des dagegen eingelegten Widerspruchs trug die Klägerin vor, sie habe ihren Arbeitnehmern bei Lohnverhandlungen die Möglichkeit eingeräumt, die Vergütung in einer Kombination aus Barlohn und Sachlohn (Nutzung von Firmenwagen) zu beziehen. Der Sachlohn sei jeweils im Rahmen der "1%-Regel" mit der monatlichen Lohnabrechnung unter Anwendung von Abschnitt 31 der LStR abgerechnet worden. In den jeweiligen Verhandlungen mit dem Arbeitnehmer habe man den künftigen Barlohn individuell festgelegt. Insoweit seien die Arbeitsverträge einvernehmlich geändert worden. Der Stand der Verhandlungen sei in der jeweiligen monatlichen Lohnabrechnung dokumentiert. Zur Klarstellung sei die vereinbarte Änderung der Vergütung als "Abzug" in der Lohnabrechnung ausgewiesen worden. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei die Berechnung des geldwerten Vorteils bei einer Firmenwagenbesteuerung nach der "1%-Regel" auch im Fall des Barlohnverzichts zulässig (BFH, Beschl. vom 20.8.1997, - [VI B 83/97](#) -). Entgeltumwandlungen verringerten das sozialversicherungsrechtlich maßgebliche Arbeitsentgelt und damit die Berechnungsgrundlage der Sozialversicherungsbeiträge. Hier sei die Entgeltumwandlung arbeitsrechtlich zulässig gewesen. Man habe den jeweiligen Arbeitsvertrag einvernehmlich individuell geändert. Die arbeitsvertraglichen Vereinbarungen seien mit jeder Lohnabrechnung und außerdem als Notiz (Dokumentation des Besprechungsergebnisses zwischen Geschäftsleitung und Mitarbeiter zur Erstellung der Lohnabrechnung im Steuerberaterbüro) festgehalten worden. Die Änderung der Arbeitsverträge habe auch nur für die Zukunft gegolten, da die Fahrzeuge erst hätten beschafft werden müssen. Damit seien die Vorgaben der Sozialversicherungsträger erfüllt. Das im angefochtenen Bescheid angeführte Besprechungsergebnis der Spitzenverbände sei hier nicht einschlägig, da die Sachleistungen nicht an Stelle von vertraglich vereinbartem Arbeitsentgelt geleistet worden seien, sondern gerade aufgrund einer arbeitsvertraglichen Vereinbarung.

Die Klägerin legte die Lohnabrechnung der Beigeladenen Nr. 8 für den Monat Dezember 2002 (darin: Betrag für Kfz-Nutzung 281,- EUR; Abzug für PKW 455,05 EUR) sowie die Auftragsbestätigung für die Anschaffung eines PKW vom 27.4.2001 und eine (offenbar vom Steuerberater der Klägerin angefertigte) "Anlage Kfz-Sachbezug ab 2002" mit der Berechnung des Sachbezugbetrags vom 284,90 EUR/Monat vor. Darin sind ein Kfz-Listenpreis von 28.100 EUR und eine Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 2 km aufgeführt. Zu dem monatlichen Grundbetrag von 281,- EUR (1 % des Kfz-Listenpreises) ist für Fahrten von der Wohnung zur Betriebsstätte ein Monatsbetrag von 3,90 EUR hinzugerechnet (16,86 EUR - Kfz-Listenpreis x km x 0,03 % - abzüglich Kilometerpauschale in Höhe von 12,96 EUR - 18 Tage/Monat x 0,36 EUR - = 3,90 EUR; Verwaltungsakte S. 73, ff.; vgl. auch Verwaltungsakte S. 79/80 hinsichtlich des Beigeladenen Nr. 11). Die Klägerin legte außerdem Kopien von Betriebsmitteilungen vor. In Betriebsmitteilungen vom 3.1.2000 (Verwaltungsakte S. 83 ff.) heißt es zur Vergütungsstruktur ab 1.1.2000, dass die seit 1.8.1998 bestehende Regelung der privaten Kfz-Nutzung uneingeschränkt von den Firmen F. System Mechanik GmbH, F. Service Mechanik und F. Chirurgie Mechanik GmbH (Klägerin) übernommen würden. In der Betriebsmitteilung vom 31.7.1998 (Verwaltungsakte S. 89) ist zur "Neuen Vergütungsstruktur ab 1.1.1998" ausgeführt: "Ab 1.8.1998 besteht für die Mitarbeiter/-innen der Fa. F. System Mechanik die Möglichkeit, ein betriebliches Fahrzeug zu nutzen. Unter Berücksichtigung einer angemessenen Reduzierung der Arbeitsvergütung und Versteuerung der privaten Nutzung nach gesetzlichen Vorschriften werden den Mitarbeiter/-innen Fahrzeuge ihrer Wahl zur Verfügung stehen. Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden diese dann an die Firma zurückgegeben. Mitarbeiter/-innen, die sich für diesen Vorschlag interessieren, bitten wir, sich mit der Geschäftsleitung in Verbindung zu setzen."

Mit Bescheid vom 26.7.2005 (Verwaltungsakte S. 107) lehnte es die Beklagte ab, die Vollziehung des Bescheids vom 29.4.2005 auszusetzen. Mit Widerspruchsbescheid vom 27.9.2005 wies sie den Widerspruch der Klägerin zurück. Zur Begründung wurde ergänzend ausgeführt, beitragsrechtlich könne der Verzicht auf Teile des Arbeitsentgeltes nur berücksichtigt werden, wenn er arbeitsrechtlich zulässig, schriftlich niedergelegt ([§ 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 NachwG](#)) und auf künftig fällig werdende Entgeltbestandteile gerichtet sei (LSG Nordrhein-Westfalen, UrT. vom 31.10.2000, - [L 5 KR 27/00](#) -). Bisher seien weder bei der Betriebsprüfung noch im Widerspruchsverfahren Individualarbeitsverträge vorgelegt worden, aus denen eine zulässige Entgeltumwandlung hervorgehe. Die Betriebsmitteilungen vom 31.7.1998 und 3.1.2000 könnten arbeitsvertragliche Regelungen nicht ersetzen. Aus den vorgelegten Lohnabrechnungen sei außerdem ersichtlich, dass die eigentlichen Voraussetzungen der Entgeltumwandlung nicht erfüllt seien. Beispielhaft werde auf die Lohnabrechnung der Beigeladenen Nr. 8 für Dezember 2002 hingewiesen. Diese haben einen Stundenlohn von 12,50 EUR erhalten; bei 179 Stunden/Monat betrage der Stundenlohn im Dezember 2002 daher 2.162,50 EUR. Zusätzlich sei neben weiteren Leistungen (wie Überstundenvergütung und Bonus) auch eine Kfz-Nutzung in Höhe von 281 EUR gewährt worden. Allerdings habe die Klägerin für die Kfz-Nutzung (wieder) einen Betrag von insgesamt 455,05 EUR abgezogen und damit den der Arbeitnehmerin zustehenden Arbeitslohn reduziert. Daher müsse bestritten werden, dass eine zulässige Entgeltumwandlung vorliege. Sachleistungen, wie die private Nutzung eines Firmenfahrzeuges, die an Stelle von vertraglich vereinbartem Arbeitsentgelt gewährt würden, gehörten in voller Höhe zum beitragspflichtigen Arbeitsentgelt.

Nach Erlass des Widerspruchsbescheids legte die Klägerin mit Schreiben vom 19.5.2005 weitere Unterlagen vor; dabei handelt es sich um für die beigeladenen Arbeitnehmer erstellte "Firmenwagenberechnungen" (Verwaltungsakte S. 137 ff.). Außerdem wies sie auf ein Urteil des BSG vom 14.7.2004 (- [B 12 KR 10/02 R](#) -) hin.

Am 24.10.2005 erhob die Klägerin Klage beim Sozialgericht Reutlingen. Zur Begründung wiederholte und bekräftigte sie ihr Vorbringen aus dem Verwaltungsverfahren. Außerdem legte sie (u.a.) die Arbeitsverträge der beigeladenen Arbeitnehmer (mit Ausnahme des Beigeladenen

Nr. 3, mit dem ein schriftlicher Arbeitsvertrag nicht abgeschlossen wurde, SG-Akte S. 66) und Mitteilungen über die Lohnzusammensetzung vor (SG-Akte S. ... 16 ff.).

Die in Rede stehende Entgeltumwandlung sei zusätzlich zur mündlichen Vereinbarung für jeden Mitarbeiter schriftlich fixiert und im Personalordner abgelegt worden; hierbei handele es sich um die der Beklagten mit Schreiben vom 19.5.2005 vorgelegten "Firmenwagenberechnungen". Durch entsprechende Gesetzesänderungen sei die "1%-Regelung" auf eine gesetzliche Grundlage gestellt worden; die ertragsteuerrechtliche Behandlung der privaten Kfz-Nutzung einschließlich der Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sei für alle Einkunftsarten vereinheitlicht.

In einem Haftungsbescheid/Nachforderungsbescheid des Finanzamts T. vom 5.10.2006 (SG-Akte S. 82) wurde von der Klägerin nach Durchführung einer Lohnsteuer-Außenprüfung für die Jahre 2002 bis 2005 ein Steuernachforderungsbetrag von 1.155,73 EUR erhoben. Im Prüfbericht des Finanzamts vom 31.8.2006 bzw. den dem Prüfbericht beigefügten Anlagen ist (u. a.) ausgeführt (SG-Akte S. 86), mehreren Arbeitnehmern stünden firmeneigene Kraftwagen zur privaten Nutzung und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung. Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils seien Händler Rabatte bei der "1%-Regelung" in Abzug gebracht worden. Der geldwerte Vorteil sei deshalb vom Arbeitgeber in unzutreffender Höhe über die monatlichen Gehaltsabrechnungen versteuert worden. Die Ermittlung des nachzuersteuernden geldwerten Vorteiles erfolge im Wege der Schätzung.

Die Beigeladenen Nr. 1 und 9 trugen vor, die Entgeltumwandlung sei bereits vor Anschaffung des jeweiligen PKW mündlich und schriftlich vereinbart bzw. in allen Einzelheiten erklärt und hinsichtlich der Eckdaten schriftlich fixiert worden. Die Beigeladenen Nr. 1 und 9 legten hierfür die sie betreffenden (und von der Klägerin bereits im Verwaltungs- und Gerichtsverfahren ebenfalls vorgelegten) "Firmenwagenberechnungen" vor (SG-Akte S. 117 bis 120).

Mit Urteil vom 22.8.2007 wies das Sozialgericht die Klage ab. Zur Begründung führte es aus, das der Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge zugrunde zu legende Arbeitsentgelt umfasse alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung, gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen bestehe, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie geleistet oder ob sie unmittelbar aus der Beschäftigung oder im Zusammenhang mit ihr erzielt würden ([§ 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV](#)). Gem. § 1 Arbeitsentgeltverordnung (ArEV in der hier maßgeblichen, bis 30.6.2006 geltenden Fassung) seien laufende Einnahmen, laufende Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse sowie ähnliche Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt würden, nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen, soweit sie lohnsteuerfrei seien und sich aus - der hier nicht einschlägigen Bestimmungen des - § 3 ArEV nichts Abweichendes ergebe. Der den beigeladenen Arbeitnehmern der Klägerin durch die Überlassung von Firmenfahrzeugen zugeflossene geldwerte Vorteile sei nicht steuerfrei, sondern unterliege einer Pauschalbesteuerung nach [§ 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG](#). Er gehöre auch nicht zu den gem. § 2 ArEV dem Arbeitsentgelt nicht zuzurechnenden Zuwendungen, da es sich insoweit um Einmalzahlungen i. S. des [§ 23a Abs. 1 Satz 1 SGB IV](#) handele. Die in den Lohnabrechnungen der beigeladenen Arbeitnehmer als "Kfz-Nutzung" ausgewiesenen Arbeitsentgeltbestandteile seien daher beitragspflichtig; hierüber dürfte unter den Beteiligten auch kein Streit herrschen.

Nicht zulässig sei aber, das in den Lohnabrechnungen ausgewiesene, aus Stundenlohn, der genannten "Kfz-Nutzung" und weiteren Entgeltbestandteilen zusammengesetzte Bruttoarbeitsentgelt für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge um einen Betrag zu kürzen, der zur Abgeltung eines Teils der der Klägerin durch die Kfz-Überlassung entstandenen Kosten bestimmt sei; dadurch werde die Bemessungsgrundlage der Sozialversicherungsbeiträge deutlich unter den Betrag verringert, der ohne die Kfz-Überlassung maßgeblich wäre. Beim Beigeladenen Nr. 11 betrage das entsprechende Defizit im Monat Dezember 2000 730 DM. Aus dem Urteil des BFH vom 20.8.1997 (- [VI B 83/97](#) -) lasse sich hierfür nichts herleiten. Diese Entscheidung betreffe lediglich steuerliche Fragen der Barlohnumwandlung, nicht jedoch die Bemessung von Sozialversicherungsbeiträgen. Im Gegensatz zum Steuerrecht komme es im Sozialversicherungsrecht nicht auf das tatsächlich zugeflossene, sondern auf das dem Arbeitnehmer zustehende Arbeitsentgelt an. Das Urteil des BSG vom 14.7.2004 (- [B 12 KR 10/02 R](#) -) sei ebenfalls nicht einschlägig. Es befasse sich mit der beitragsrechtlichen Behandlung der durch Abzug vom laufenden Gehalt aufgebrauchten Prämien für eine Direktversicherung. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ArEV verlange, dass die nach [§ 40b EStG](#) erfassten Beiträge und Zuwendungen zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden. Vorliegend gehe es jedoch nicht um Leistungen i. S. des [§ 40b EStG](#). Schließlich fehle es am notwendigen Zusätzlichkeitskriterium. Beiträge für Arbeitsentgelt, das - wie beispielsweise vom Arbeitgeber übernommene Prämien einer Direktversicherung - zusätzlich zu dem im ursprünglichen Arbeitsvertrag vereinbarten Arbeitsentgelt auf Grund einer nachträglichen Ergänzung geleistet werde, seien nicht im Streit. Vielmehr werde die sich aus den abgeschlossenen Arbeitsverträgen ergebende Bemessungsgrundlage durch den vorgenommenen "Abzug" und die Differenz zu dem ausgezahlten Arbeitsentgeltbestandteil "Kfz-Nutzung" gemindert, ohne dass der jeweilige Arbeitsvertrag hinsichtlich der Höhe des Stundenlohns individuell, entsprechend dem Wert des überlassenen Firmenwagens abgeändert worden sei. Nach wie vor habe der Arbeitnehmer Anspruch auf den vereinbarten Stundenlohn entsprechend den geleisteten Arbeitsstunden gehabt; das sich daraus ergebende Arbeitsentgelt unterliege der Beitragspflicht zur Sozialversicherung. Mangels entsprechender gesetzlicher Regelung könne der mit der zusätzlichen Leistung "Kfz-Nutzung" verbundene "Abzug" nicht zu einer Minderung der Beitragspflicht führen. Die von der Beklagten an Hand der Differenz der "1%-Regelung" und dem individuellen Lohnabzug vorgenommene Nachberechnung sei deshalb rechtlich nicht zu beanstanden.

Auf das ihr am 6.9.2007 zugestellte Urteil hat die Klägerin am 26.9.2007 Berufung eingelegt. Zur Begründung trägt sie vor, sie habe seinerzeit ihren (etwa 20 bis 25) Arbeitnehmern die Möglichkeit einer Gehaltsumwandlung durch Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung gegen Gehaltsverzicht in Höhe der monatlichen Unterhaltskosten angeboten. Bei Interesse an der Gehaltsumwandlung habe eine Besprechung zwischen dem Arbeitnehmer und ihrem (der Klägerin) Geschäftsführer stattgefunden. Dabei seien die Auswirkungen der Gehaltsumwandlung unter Zugrundelegung des jeweils gewünschten PKW erläutert worden. Der Inhalt der Besprechung ergebe sich aus dem vorbereiteten Formular "Firmenwagenberechnung". Diese (ausgefüllten) Formulare seien bereits im Verwaltungs- und Gerichtsverfahren vorgelegt worden. Vor der Besprechung seien anhand der vom Arbeitnehmer mitgeteilten Daten (wie voraussichtliche jährliche Fahrleistung) die voraussichtlichen Unterhaltskosten pro Monat inklusive Wertverlust ermittelt worden (im wesentlichen monatliche Leasinggebühren zuzüglich Betriebs- und Unterhaltskosten). Die Betriebskosten habe man anhand der einschlägigen ADAC-Tabellen errechnet. Im genannten Formular sei unter der Rubrik "Unterhaltskosten" ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich der Bruttolohn auf Grund des Gehaltsverzichts in Höhe der Unterhaltskosten verringere. Unter der letzten Rubrik (Bezeichnung: "Achtung, Ihr Nettolohn wird geringer, etwa um ...") sei der entsprechende Betrag errechnet und festgehalten worden. Die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung und die beitragsrechtliche Behandlung der Kfz-Nutzung sei auf der Grundlage der "1%-Regelung" des [§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG](#) bestimmt

worden. Die Arbeitnehmer seien mit dem Vorschlag, insbesondere mit dem Gehaltsverzicht in Höhe der Unterhaltskosten gegen Überlassung des Firmenfahrzeugs zur privaten Nutzung einverstanden gewesen. Auf Grund der vorliegenden Berechnung hätten sie auch gewusst, dass sich der Bruttolohn zum einen durch den Gehaltsverzicht vermindere und andererseits durch die Anwendung der "1%-Regelung" zur Ermittlung der Sozialversicherungsbeiträge rechnerisch erhöhe. Damit sei für die Zukunft, ab Überlassung des Firmenfahrzeugs, im Grunde folgendes Gehalt vereinbart worden: Gesamtmonatsstunden x Stundenlohn abzüglich Gehaltsverzicht (Unterhaltskosten für den Firmenwagen) zzgl. Zurverfügungstellung des Fahrzeuges zzgl. vermögenswirksame Leistungen. Sei das geschehen, habe man das jeweilige Fahrzeug bestellt bzw. geleast und sodann, für die Zeit ab Überlassung des Fahrzeuges die Gehaltsabrechnungen erstellt. Der im Hinblick auf die Überlassung des Firmenfahrzeugs vereinbarte Gehaltsverzicht sei in den Gehaltsabrechnungen nur aus Gründen der Transparenz gesondert ausgewiesen worden. Allen betroffenen Arbeitnehmern sei das Formular "Firmenwagenberechnung" - jeweils mit ihren individuellen Zahlenwerten ausgefüllt - übergeben worden. Die jeweiligen Fahrzeuge habe man erst nach Zustandekommen der Vereinbarung geleast. Danach sei monatlich die (aus Transparenzgründen entsprechend ausführliche) Gehaltsabrechnung erstellt worden.

Die Firmenfahrzeuge seien im Wege der Gehaltsumwandlung nicht nur bestimmten Arbeitnehmergruppen, wie leitenden Angestellten oder Außendienstmitarbeitern, zur Verfügung gestellt worden. Ohne Belang sei, ob der Abzugsbetrag (der Gehaltsverzicht bei bestehendem Arbeitsverhältnis oder der Abzug vom vorgesehenen Gehalt bei einer Neueinstellung) - wie hier - offen ausgewiesen werde. Das vorliegend praktizierte Modell (vgl. Bericht der FAZ vom 26.3.2005, Verwaltungsakte S. 51) sei Gang und Gäbe und werde von allen namhaften Automobilherstellern bzw. deren Leasinggesellschaften beworben. Der Arbeitgeber oder Arbeitnehmer könne die Auswirkungen der Gehaltsumwandlung im Internet berechnen; hierfür werde beispielhaft eine Publikation des Handelsblatts mit entsprechender Proberechnung vorgelegt (Senatsakte S. 40).

Dieser Beispielsrechnung liegt eine Gehaltsumwandlung von 391,53 EUR zu Grunde (LSG-Akte Bl. 40)

Monatliche Steuerbilanz (2006):

(alle Angaben in EUR) Mit Gehaltsumwandlung von 391,53 EUR Ohne Gehaltsumwandlung Brutto 1.608,47 2.000,00 Freibetrag 0,00 0,00 Geldwerter Vorteil 269,10 nicht relevant Steuerbrutto 1.877,57 2.000 Lohnsteuer 227,75 261,41 Kirchensteuer 0,00 0,00 Solidaritätszuschlag 12,52 14,37 Summe Steuern, Soli, KiSt 240,27 275,78 Rentenversicherung 183,06 195,00 Arbeitslosenversicherung 61,02 65,00 Krankenversicherung 148,33 158,00 Pflegeversicherung 15,96 17,00 Summe Sozialabgaben 408,37 435,00 Abzüge/Zuzahlung vom Netto 0,00 0,00 Netto: 959,83 (zuzügl. Sachlohn) 1.289,22

Das Sozialgericht habe zu Recht auf die Bestimmung in [§ 14 SGB IV](#) abgestellt und auch im Ergebnis richtig, wenngleich mit fehlerhafter Begründung angenommen, dass § 1 ArEV nicht einschlägig sei. Der Sachbezug (Kfz-Gestellung) unterliege in Höhe der nach Maßgabe der "1%-Regelung" zu ermittelnden Bemessungsgrundlage ([§ 8 EStG](#)) in gleicher Weise der Besteuerung wie das sonstige Bruttogehalt; eine Pauschalbesteuerung ([§ 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG](#)) finde nicht statt. Damit fehle es am in § 1 ArEV vorausgesetzten Merkmal der Lohnsteuerfreiheit. Entsprechendes gelte für die Regelungen der §§ 2 und 3 ArEV, die ebenfalls nicht anwendbar seien.

In welcher Höhe die Gehaltsumwandlung - Gehaltsverzicht gegen Kfz-Gestellung - zu verbeitragen sei, richte sich ausschließlich nach [§ 17 Abs. 1 Nr. 4 SGB IV](#) i. V. m. § 6 Abs. 1 Satz 3 SachbezugsVO. Die genannte Vorschrift solle für die Bewertung des Sachbezuges zu einer gleichen Behandlung im Steuer- und im Sozialversicherungsrecht führen, soweit [§ 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG](#) einen Bemessungsmaßstab vorgebe; dies sei für die private Nutzung eines Firmenwagens geschehen. Daher sei die Höhe des auf die Überlassung des Firmenwagens entfallenden Bruttoarbeitsentgelts durch Anwendung der "1%-Regelung" (unter Einbeziehung von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) zu ermitteln. Auf diese Weise sei sie, die Klägerin, verfahren.

Demgegenüber gebe es keine Rechtsgrundlage für die von der Beklagten vorgenommene Erhöhung der vorstehend genannten Bemessungsgrundlage um den Differenzbetrag zwischen Gehaltsverzicht (Unterhaltskosten) und dem nach der "1%-Regelung" ermittelten Sachbezugswert. Entgegen der Auffassung des Sozialgerichts bestehe insoweit nämlich ein Gehaltsanspruch des Arbeitnehmers nicht mehr. Das gehe aus den Absprachen zwischen ihr, der Klägerin, und den betroffenen Arbeitnehmern hervor. Mangels Tarifbindung sei die Vertragsfreiheit hier nicht eingeschränkt. Mit allen Arbeitnehmern sei auf der Grundlage der in jedem Einzelfall angefertigten Firmenwagenberechnung ein arbeitsrechtlich wirksamer Gehaltsverzicht gegen Überlassung des Firmenwagens vereinbart worden. Das Sozialgericht habe deshalb zu Unrecht angenommen, dass die Höhe des Stundenlohns unverändert geblieben sei. Den Arbeitnehmern sei über Jahre hinweg die zuvor dargestellte Gehaltsabrechnung erteilt und das durch den Gehaltsverzicht in Höhe des Differenzbetrages zwischen Verzichtssumme und Sachbezugswert reduzierte Nettogehalt gezahlt und außerdem der Firmenwagen überlassen worden. Der jeweilig Abzugsbetrag sei nicht auf den Stundenlohn (den Stundensatz) rechnerisch übertragen worden; das sei auch nicht notwendig gewesen. Unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des Sozialgerichts müsste der Arbeitnehmer über die von ihr, der Klägerin, erbrachten Leistungen (einschließlich Firmenwagenüberlassung) hinaus noch einen Zahlungsanspruch in Höhe des von der Beklagten zu Unrecht der Beitragsbemessung unterworfenen Differenzbetrages zwischen Gehaltsverzicht und Sachbezugswert zustehen. Ein Zahlungsanspruch dieser Art bestehe mangels Vereinbarung jedoch nicht und sei von keinem Arbeitnehmer behauptet oder geltend gemacht worden; eine entsprechende Klage müsste mangels Anspruchsgrundlage abgewiesen werden. Der vom Sozialgericht angenommene Anspruch sei durch wirksamen Gehaltsverzicht untergegangen. Fehle es arbeitsrechtlich an einem Zahlungsanspruch auf den von der Beklagten verbeitragten Differenzbetrag, liege auch kein Arbeitsentgelt i. S. des [§ 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV](#) vor.

Das Vorgehen der Beklagten verletze schließlich den Gleichheitssatz des [Art. 3 Abs. 1 GG](#). In den Gehaltsabrechnungen sei die genaue rechnerische Zusammensetzung des Bruttogehalts nur aus Transparenzgründen festgehalten worden. Rechnerisch ergebe sich keinerlei Unterschied zu einer Gehaltsabrechnung, die als Gehalt den für den jeweiligen Monat ermittelten Stundenlohn, vermindert um den Gehaltsverzicht ausweise; so werde regelmäßig bei Neueinstellungen verfahren. Die Kalkulation des Arbeitgebers zur Berechnung des um die Unterhaltskosten des Firmenfahrzeugs reduzierten Ausgangsgehalts werde in der Gehaltsabrechnung regelmäßig nicht dargestellt. Beide Fallgestaltungen unterschieden sich rechnerisch und sachlich jedoch nicht. Der Arbeitnehmer bekomme jeweils ein niedrigeres (Bar-)Gehalt und außerdem einen Firmenwagen zur privaten Nutzung. Die Kfz-Gestellung zur privaten Nutzung gegen Gehaltsverzicht sei ein bundesweit praktiziertes Modell. Konsequenterweise müsste die Beklagte in allen Fällen dieser Art, in denen der Abzugsbetrag nicht offen ausgewiesen sei, die Kalkulation des Arbeitgebers anfordern, um die Differenz zwischen Abzugsbetrag und Wert des Sachbezuges (nach der

"1-%-Regelung") zu verrechnen. Dies geschehe freilich nicht. Dass in ihrem, der Klägerin, Fall anders vorgegangen und der Differenzbetrag verrechnet werde, sei in keiner Weise gerechtfertigt. Ein sachlicher Grund für die darin liegende Ungleichbehandlung bestehe nicht. Er folge insbesondere nicht daraus, dass man in den Gehaltsabrechnungen den Rechenvorgang transparent gemacht habe. Die Beklagte habe in den Fällen, in denen der Gehaltsverzicht geringer ausgefallen sei als der nach der "1-%-Regelung" ermittelte Sachbezugswert auch nicht etwa nur den geringeren Teilverzicht, sondern den höheren Sachbezug der Beitragsbemessung unterworfen. Im Ergebnis werde versucht, einen Lohnanspruch zu verrechnen, der gar nicht bestehe. Da der Gehaltsverzicht gegen Kfz-Gestellung wirksam vereinbart und praktiziert worden sei, stelle die Differenz zwischen Abzugsbetrag und Sachbezugswert kein Arbeitsentgelt i. S. des [§ 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV](#) dar. Das widerspreche auch nicht dem Besprechungsergebnis der Spitzenverbände vom 6./7.5. 1998, das eine andere Fallgestaltung betroffen habe. Der Sachbezug "Firmenfahrzeug zur privaten Nutzung" sei unstreitig beitragspflichtig. Die hier maßgeblichen Fragen hätten grundsätzliche Bedeutung. Müsste der Differenzbetrag zwischen Gehaltsverzicht und (nach [§ 8 Abs. 2 EStG](#) ermitteltem) Sachbezugswert zusätzlich verrechnet werden, stünde dies in Widerspruch zu einer seit Jahren bundesweit geübten Praxis der Beklagten.

Nach erneuter Überprüfung der Lohnunterlagen erließ die Beklagte den Änderungsbescheid vom 21.7.2008 (Senatsakte S. 55). Darin wird der Nachforderungsbetrag für den Zeitraum vom 1.12.1999 bis 31.12.2003 auf 20.648,99 EUR herabgesetzt; die Berechnung der geldwerten Vorteile sei nicht in allen Fällen korrekt gewesen.

Nachdem die Klägerin den Rechtsstreit insoweit für erledigt erklärt hat, als ihrem Begehren durch den Änderungsbescheid vom 21.7.2008 entsprochen worden ist, beantragt sie,

das Urteil des Sozialgerichts Reutlingen vom 22.8.2007 und den Bescheid der Beklagten vom 29.4.2005 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 27.9.2005 bzw. des Änderungsbescheid vom 21.7.2008 aufzuheben.

Die Beklagte beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

Die Beigeladenen stellen keine Anträge.

Die Beklagte trägt ergänzend vor, sie gehe, unabhängig von der Frage, ob die Gehaltsumwandlung arbeitsrechtlich zulässig sei oder nicht, weiterhin davon aus, dass die Klägerin das den betroffenen Arbeitnehmern zustehende Arbeitsentgelt zu Unrecht um die Unterhaltskosten der Firmenwagen gekürzt habe. Das vom Beschäftigten gezahlte Nutzungsentgelt mindere entsprechend den steuerrechtlichen Regelungen den geldwerten Vorteil aus der privaten Nutzung des überlassenen Firmenwagens (nach Maßgabe der "1-%-Regelung"); eine Minderung anderer Entgeltbestandteile sei nicht zulässig. Letzteres sei hier jedoch geschehen.

Die Beklagte hat noch eine Beispielsrechnung (Beigeladene Nr. 8; Bezüge August 2001) vorgelegt, die die aus ihrer Sicht zutreffende Berechnungsweise der Berechnungsweise der Klägerin gegenüberstellt (Senatsakte S. 53). Die zutreffende Berechnungsweise entspreche den Vereinbarungen zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern; die Klägerin habe also nur die Lohnabrechnung unzutreffend durchgeführt.

Hierzu hat die Klägerin abschließend eingewandt, die von der Beklagten vorgenommene Berechnungsweise sei gerade nicht vereinbart worden. Anderes könne auch aus dem Hinweis auf dem Formular "Firmenwagenberechnung" nicht hergeleitet werden, wonach der Nettolohn des Arbeitnehmers niedriger werde. Man habe einen Gehaltsverzicht jeweils in Höhe der "Unterhaltskosten pro Monat inklusive Wertverlust" festgelegt und den Bruttolohn rechnerisch um den Wert des Sachbezuges ("1-%-Regel") erhöht. Die Lohnabrechnungen seien auch nicht unrichtig gewesen, hätten vielmehr den mit den Arbeitnehmern getroffenen Vereinbarungen entsprochen. Demgegenüber sei die Abrechnungsweise der Beklagten fehlerhaft, da sie die "Unterhaltskosten" nicht berücksichtige, sondern - zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge - bei der Ermittlung des Bruttogehalts nur den Sachbezug nach Maßgabe der "1-%-Regelung" abziehe. Auf die LStR könne sich die Beklagte nicht berufen. Die Finanzverwaltung habe die Gehaltsabrechnungen auch nicht beanstandet.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf deren Schriftsätze sowie die Akten der Beklagten, des Sozialgerichts und des Senats Bezug genommen.

Entscheidungsgründe:

Die Berufung der Klägerin ist gem. [§§ 143, 144, 151](#) Sozialgerichtsgesetz (SGG) statthaft und auch sonst zulässig. Gegenstand des Verfahrens ist auch der während des Berufungsverfahrens ergangene Änderungsbescheid der Beklagten vom 21.7.2008 ([§ 153 Abs. 1](#) i. V. m. [§ 96 Abs. 1 SGG](#)); der Senat entscheidet insoweit auf Klage.

Die Berufung der Klägerin ist auch begründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig. Wird einem Arbeitnehmer als Sachlohn (Sachbezug) ein Firmenwagen des Arbeitgebers zur privaten Nutzung überlassen und im Gegenzug der Barlohn zur Abgeltung von Unterhaltskosten und Wertverlust des Firmenwagens einvernehmlich reduziert, sind Sozialversicherungsbeiträge auf den beitragsrechtlich maßgeblichen Wert des Sachbezuges (Sachlohn) und auf den Nennbetrag des reduzierten Barlohns zu erheben. Das gilt auch dann, wenn die Summe aus dem Wert des Sachbezuges und dem reduzierten Barlohn geringer ist als ein dem Arbeitnehmer ohne Sachbezug zustehender reiner Barlohn. Die Beklagte hat daher zu Unrecht Sozialversicherungsbeiträge für die Zeit vom 1.12.1999 bis 31.12.2003 nachgefordert. Ihre Nachforderungsbescheide und das Urteil des Sozialgerichts können keinen Bestand behalten.

I. Für die rechtliche Beurteilung der angefochtenen Bescheide ist die Sach- und Rechtslage im Nachforderungszeitraum (1.12.1999 bis 31.12.2003) maßgeblich.

Gem. [§ 28d Satz 1](#) und 2 SGB IV (in der hier maßgeblichen Gesetzesfassung) werden die Beiträge in der Kranken- oder Rentenversicherung für einen Kraft Gesetzes versicherten Beschäftigten sowie der Beitrag aus Arbeitsentgelt aus einer versicherungspflichtigen Beschäftigung

nach dem Recht der Arbeitsförderung als Gesamtsozialversicherungsbeitrag gezahlt. Das gilt auch für den Beitrag zur Pflegeversicherung für einen in der Krankenversicherung kraft Gesetzes versicherten Beschäftigten. Der Gesamtsozialversicherungsbeitrag ist an die Krankenkassen als Einzugsstellen zu zahlen. Die Einzugsstelle überwacht die Einreichung des Beitragsnachweises und die Zahlung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags (§ 28h Abs. 1 Satz 1 und 2 SGB IV). Sie entscheidet außerdem über die Versicherungspflicht und die Beitragshöhe (§ 28h Abs. 2 SGB IV). Gem. § 28p Abs. 1 Satz 1 SGB IV prüfen die Träger der Rentenversicherung bei den Arbeitgebern, ob diese ihre Meldepflichten und ihre sonstigen Pflichten nach dem SGB IV, die im Zusammenhang mit dem Gesamtsozialversicherungsbeitrag stehen, ordnungsgemäß erfüllen. Im Rahmen der Prüfung erlassen die Rentenversicherungsträger Verwaltungsakte zur Versicherungspflicht und Beitragshöhe in der Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung sowie nach dem Recht der Arbeitsförderung einschließlich der Widerspruchsbescheide gegenüber den Arbeitgebern; insoweit gilt (u.a.) § 28h Abs. 2 SGB IV nicht.

Die Beitragsbemessung richtet sich für versicherungspflichtig Beschäftigte nach dem Arbeitsentgelt (§§ 223 Abs. 2 Satz 1, 226 Abs. 1 Nr. 1 SGB V - Krankenversicherung -, §§ 161 Abs. 1, 162 Nr. 1 Sozialgesetzbuch Sechstes Buch, SGB VI - Rentenversicherung -, §§ 341 Abs. 3 Satz 1, 342 Sozialgesetzbuch Drittes Buch, SGB III - Arbeitslosenversicherung, §§ 54 Abs. 2 Satz 1, 57 Abs. 1 Sozialgesetzbuch Elftes Buch, SGB XI, i. V. m. § 226 Abs. 1 Nr. 1 SGB V - Pflegeversicherung). Arbeitsentgelt sind gem. § 14 Abs. 1 SGB IV 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.

Ausgangspunkt für die Höhe des der Beitragsbemessung zugrundezulegenden Arbeitsentgelts sind die Maßgaben des Arbeitsrechts, namentlich die im jeweiligen Arbeitsvertrag rechtswirksam getroffenen Entgeltvereinbarungen. Zum Arbeitsentgelt zählen auch Sachbezüge, die wie Geldbezüge i. S. d. § 14 Abs. 1 SGB IV zu bewerten sind. Die Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung stellt (unstreitig) einen solchen Sachbezug dar. Seine beitragsrechtliche Bewertung richtet sich nach den Bestimmungen der hier noch maßgeblichen, auf der Grundlage des § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 SGB IV erlassenen Sachbezugsverordnung (SachBezVO, seit 1.1.2007: Sozialversicherungsentgeltverordnung). Gem. § 6 Abs. 1 Satz 3 SachBezVO i. V. m. § 8 Abs. 2 Satz 2 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Bei der Ermittlung der Nutzung gelten die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten als betriebliche Nutzung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG). § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB IV ermächtigt die Bundesregierung, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates zur Wahrung der Belange des Sozialrechts und der Arbeitsförderung, 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. Auf dieser Ermächtigung beruhen die (hier noch maßgeblichen) Vorschriften der Arbeitsentgeltverordnung (ArEV, seit 1.1.2007: Sozialversicherungsentgeltverordnung; vgl. näher §§ 1 ff. ArEV).

Gem. § 22 Abs. 1 SGB IV entstehen die Beitragsansprüche der Versicherungsträger, sobald ihre im Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes bestimmten Voraussetzungen vorliegen. Damit ist für das Beitragsrecht der Sozialversicherung das Entstehungsprinzip festgelegt, während im Steuerrecht nach wie vor das Zuflussprinzip gilt. Sozialversicherungsbeiträge sind auch für geschuldetes, aber zu Unrecht nicht gezahltes Arbeitsentgelt zu entrichten (vgl. etwa BSG, Urt. v. 14.7.2004, - B 12 KR 7/04 R -). Verzichtet ein Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Arbeitsentgelt, verringert sich die Steuerpflicht ohne Weiteres, während es für die Bemessung des Sozialversicherungsbeitrags darauf ankommt, ob der Entgeltverzicht (insbesondere) arbeitsrechtlich rechtswirksam ist. Dabei können vor allem die Rechtsnormen eines Tarifvertrags von Belang sein. Diese gelten gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 Tarifvertragsgesetz (TVG) unmittelbar und zwingend zwischen den beiderseits Tarifgebundenen, die unter den Geltungsbereich des Tarifvertrags fallen. Darüber hinaus erfassen Rechtsnormen in für allgemein verbindlich erklärten Tarifverträgen (§ 5 Abs. 1 TVG) auch bisher nicht tarifgebundene Arbeitgeber und Arbeitnehmer (§ 5 Abs. 4 TVG). Abweichende Abmachungen sind nur zulässig, soweit sie durch den Tarifvertrag gestattet sind oder eine Änderung der Regelungen zu Gunsten des Arbeitnehmers enthalten. Ein Verzicht auf entstandene tarifliche Rechte ist im Übrigen nur in einem von den Tarifvertragsparteien gebilligten Vergleich zulässig. (§ 4 Abs. 3 und Abs. 4 Satz 1 TVG). Ein rückwirkender Verzicht ist von vornherein ohne Belang und kann den bereits entstandenen Beitragsanspruch der Sozialversicherungsträger nicht vermindern.

II.

Hiervon ausgehend erweisen sich die angefochtenen Bescheide als rechtswidrig. Die Beklagte hat den Entgeltverzicht (Barlohnverzicht), der zur Abgeltung von Wertverlust und Unterhaltskosten der den beigeladenen Arbeitnehmern zur privaten Nutzung überlassenen Firmenwagen vereinbart wurde, zu Unrecht nicht in vollem Umfang berücksichtigt und deswegen das der Bemessung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags zugrunde zu legende Arbeitsentgelt rechtsfehlerhaft errechnet. Hierfür sind folgende Erwägungen des Senats maßgeblich:

1. Das Arbeitsentgelt der beigeladenen Arbeitnehmer setzt sich vorliegend im Sinne eines Kombinationsmodells aus unterschiedlichen Lohnformen, nämlich aus Barlohn und Sachlohn, zusammen. Der Sachlohn besteht als Sachbezug in der Überlassung eines Firmenwagens der Klägerin zur privaten Nutzung durch den Arbeitnehmer. Diesen Sachbezug hat die Beklagte beitragsrechtlich zutreffend bewertet und gem. § 6 Abs. 1 Satz 3 SachBezVO i. V. m. § 8 Abs. 2 Satz 2 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für jeden Monat 1 % des inländischen Listenpreises des Firmenwagens einschließlich Umsatzsteuer angesetzt; hierüber streiten die Beteiligten auch nicht.
2. Für die Bewertung des beitragsrechtlich maßgeblichen Barlohns hat die Beklagte im Ansatz zutreffend den hierauf gerichteten Zahlungsanspruch des Arbeitnehmers herangezogen. Das bietet die für die Beitragsbemessung im Sozialversicherungsrecht geltende Entstehungsprinzip. Ausschlaggebend ist danach nicht, welcher Barlohn dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließt, vielmehr kommt es auf den Betrag des ihm rechtlich zustehenden Barlohns an. In arbeitsrechtlicher Hinsicht ist dieser mit den Abreden, die im Zusammenhang mit der Überlassung der Firmenwagen zur privaten Nutzung getroffen wurden, rechtswirksam (neu) festgelegt worden; dem steht nicht entgegen, dass die Summe aus dem Wert des Sachbezugs (Sachlohn) und dem verbliebenen Barlohnanspruch unter dem Betrag liegt, den der Arbeitnehmer ohne den Sachbezug als "reinen" Barlohn zu beanspruchen hätte (dazu unten a). In sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht liegt eine beitragsrechtlich unbeachtliche Entgeltumwandlung nicht vor (dazu unten b).

a. Arbeitsrechtlich handelt es sich bei den genannten Abreden zwischen den beigeladenen Arbeitnehmern und der Klägerin um Verträge,

durch die die Entgeltvereinbarung in bestehenden Arbeitsverträgen für die Zukunft geändert wurde. An die Stelle reinen Barlohns sollte eine Kombination aus neu berechnetem, reduziertem Barlohn und Sachlohn (Sachbezug) durch Überlassung des Firmenwagens zum privaten Gebrauch treten; bei Neueinstellungen ist dieses Vergütungsmodell von vornherein vereinbart worden. Damit wurde (bei bereits angestellten Arbeitnehmern) die Pflicht der Klägerin zur Zahlung des Arbeitsentgelts neu geregelt. Der Vertragsgegenstand erschöpft sich demgegenüber nicht in einer bloßen Abrede über die künftige Verwendung eines Teils des Barlohns zur Erlangung von Sachwerten bzw. zur Abkürzung des hierfür einzuhaltenden Zahlungswegs (vgl. dazu auch etwa BFH, Urt. v. 10.6.2008, - [VI B 113/07](#) - "Wahlrecht zum Erhalt von Deputatware"; Urt. v. 6.3.2008, - [VI R 6/05](#) - "Auszahlung von Urlaubsgeld in Warengutscheinen"; BSG, Urt. v. 14.7.2004, - [B 12 KR 10/02 R](#) - "Direktversicherung"). Rechtliche Bedenken gegen das in Rede stehenden Vergütungsmodell bestehen weder im Hinblick auf die Änderung bestehender Arbeitsverträge noch im Hinblick auf dessen Vereinbarung bei Neueinstellungen.

aa. Die Abreden sind formwirksam. Formnichtigkeit gem. [§ 125 Satz 2 BGB](#) liegt nicht vor. Zwar wurden die Abreden (mit bereits angestellten Arbeitnehmern) nur mündlich getroffen. Ein zur Formnichtigkeit führendes Schriftformerfordernis ist vorliegend aber weder durch Gesetz, Tarifvertrag oder Individualarbeitsvertrag festgelegt. Ein Verstoß gegen die Bestimmungen des Nachweisgesetzes (Gesetz über den Nachweis der für ein Arbeitsverhältnis geltenden wesentlichen Bedingungen v. 20.7.1995, [BGBl I S. 946](#)) ist für die Formgültigkeit arbeitsvertraglicher Vereinbarungen nicht von Belang.

Die Schriftform des [§ 126 BGB](#) ist nicht gewahrt. Insoweit weist die Beklagte zu Recht darauf hin, dass schriftliche Abänderungsverträge nicht vorliegen. Zur Wahrung der Schriftform genügt es nicht, dass mit den Arbeitnehmern jeweils die von der Klägerin vorgelegten Formulare "Firmenwagenberechnung" besprochen und bei der Besprechung die im jeweiligen Einzelfall maßgeblichen Zahlenwerte (wie Neupreis des gewünschten Fahrzeugs, Unterhaltskosten, Wertverlust, Fahrgeld, Zinsersparnis u.a.) eingetragen wurden. Auf diesen, von der Klägerin zu den Personalakten der Arbeitnehmer genommenen Formularen finden sich keine Unterschriften der Arbeitnehmer (zum Unterschriftserfordernis näher Palandt, BGB (68. Aufl.) § 126 Rdnr. 6 ff.). Außerdem ginge (in inhaltlicher Hinsicht) aus den Formularen ohnehin nicht hinreichend klar und bestimmt hervor, inwieweit ein ursprünglich geschlossener Arbeitsvertrag hinsichtlich des Arbeitsentgelts hätte abgeändert werden sollen.

Die danach (nur) mündlich getroffenen Abreden sind gleichwohl wirksam, da sie einem Schriftformerfordernis nicht unterliegen. Arbeitsverträge können grundsätzlich formlos (mündlich) abgeschlossen werden (vgl. etwa Dütz, Arbeitsrecht Rdnr. 107). Ein gesetzliches Schriftformerfordernis (vgl. etwa [§ 14 Abs. 4 TzBfG](#) zur Befristung von Arbeitsverträgen) ist hier nicht einschlägig. Mangels Tarifbindung der Klägerin bzw. Allgemeinverbindlichkeit des einschlägigen Tarifvertrags kommt auch ein tarifvertragliches Schriftformerfordernis nicht in Betracht. Allerdings enthalten die Arbeitsverträge der beigeladenen Arbeitnehmer teilweise eine Vertragsbestimmung, wonach Änderungen und Ergänzungen des Arbeitsvertrags der Schriftform bedürfen. Diese Schriftformklausel ist nicht auf einzelne Vereinbarungen des Arbeitsvertrags beschränkt, erfasst wird damit grundsätzlich auch die im Arbeitsvertrag festgelegte Vergütungsvereinbarung. Allerdings handelt es sich um so genannte "einfache Schriftformklauseln". Eine "doppelte" (oder "qualifizierte") Schriftformklausel, wonach auch die Abänderung der Schriftformklausel selbst der Schriftform bedarf, ist nicht vereinbart worden (zur Unzulässigkeit solcher "doppelter Schriftformklauseln" – jedenfalls – bei nach Inkrafttreten der Schuldrechtsreform (Gesetz vom 26.11.2001, BGBl. S. 3138) abgeschlossenen Verträgen näher BAG, Urt. v. 20.5.2008, - [9 AZR 382/07](#) -). "Einfache" Schriftformklauseln stehen dem Abschluss mündlicher Änderungsabreden aber nicht entgegen. Denn die Parteien des Arbeitsvertrags können das für eine Vertragsänderung vereinbarte Schriftformerfordernis jederzeit schlüssig und formlos aufheben (BAG, Urt. v. 17.7.2007, - [9 AZR 819/06](#) -). Das ist sogar dann möglich, wenn sie bei der mündlichen Abrede an die Schriftform überhaupt nicht gedacht haben (BAG, Urt. v. 20.5.2008, - [9 AZR 382/07](#) -). Hier ist - bei bereits angestellten Arbeitnehmern, nicht bei Neueinstellungen - die Entgeltvereinbarung des bestehenden Arbeitsvertrags unter schlüssiger Aufhebung der Schriftformklausel durch mündliche Abrede formwirksam insoweit abgeändert worden, als anstelle eines reinen Barlohnanspruchs ein kombiniertes Arbeitsentgelt aus Sachlohn bzw. Sachbezug (Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung) und neu berechnetem Barlohn vereinbart wurde. Davon abgesehen setzte die Unwirksamkeit nicht formwahrender Änderungen des Arbeitsvertrags gem. [§ 125 Satz 2 BGB](#) außerdem voraus, dass die Vertragspartner eine konstitutive, also nicht nur Beweiszwecken dienende, deklaratorische Schriftformklausel vereinbart haben, bei der Änderungen und Ergänzungen des Vertrags ohne Beachtung der Schriftform unwirksam sein sollen (vgl. dazu näher BAG, Urt. v. 20.5.2008, - [9 AZR 382/07](#) - m.w.N. zur arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung). Das ist hier angesichts des Wortlauts der in Rede stehenden Schriftformklausel ersichtlich nicht der Fall; die Unwirksamkeit formwidriger Änderungsabreden wird darin nicht angeordnet.

Ein Verstoß gegen das Nachweisgesetz führt nicht zur Nichtigkeit der (neuen) Entgeltvereinbarungen (vgl. auch Dütz, Arbeitsrecht Rdnr. 107). Gem. [§ 2 Abs. 1 Satz 1 NachwG](#) muss der Arbeitgeber zwar die wesentlichen Vertragsbedingungen des Arbeitsvertrags – auch die Zusammensetzung und die Höhe des Arbeitsentgelts ([§ 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 NachwG](#)) – aufzeichnen, die Niederschrift unterzeichnen und dem Arbeitnehmer aushändigen. Erfüllt der Arbeitgeber diese Verpflichtung nicht, bleibt der mündlich geschlossene Arbeitsvertrag aber gleichwohl wirksam. Die Rechtsfolgen von Verstößen gegen das Nachweisgesetz bestehen bspw. in Ansprüchen auf Ersatz eines etwaigen Verzugschadens (vgl. etwa BAG, Urt. v. 5.11.2003, - [5 AZR 676/02](#) -) oder in Auswirkungen auf die Darlegung und Beweisführung beim Streit über mündlich getroffene Abreden (vgl. etwa BAG, Urt. v. 16.2.2000, - [4 AZR 62/99](#) -).

bb. In materieller Hinsicht ist gegen die mit den beigeladenen Arbeitnehmern getroffene Entgeltabrede bzw. Entgeltumwandlung (Barlohn umwandlung) aus Sicht des Senats nichts einzuwenden. Der Austausch von Lohnformen, wie die Vereinbarung von Sachlohn gegen einen (teilweisen) Verzicht auf Barlohn ist grundsätzlich zulässig. Es unterliegt der insoweit aus Rechtsgründen nicht eingeschränkten Vertragsfreiheit der Partner des Arbeitsvertrags, das Arbeitsentgelt als reinen Barlohn festzulegen oder sich anstelle eines Barlohnanspruchs auf ein Kombinationsmodell aus Sachlohn, wie der Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung, und Barlohn zu einigen. Die bei der Klägerin seinerzeit bereits beschäftigten Arbeitnehmer konnten frei darüber entscheiden, ob sie es bei der in ihrem Arbeitsvertrag ursprünglich getroffenen Entgeltvereinbarung belassen oder das von der Klägerin angebotene Kombinationsmodell wählen wollten, sofern sie das auch bei einem ggf. geringer ausfallenden Netto(bar)lohn als für sich günstiger einschätzten. Der Umrechnung des im Hinblick auf Unterhalt und Wertverlust des Firmenwagens ermittelten individuellen Kürzungsbetrags auf den Stundenlohn des Arbeitnehmers bedarf es nicht. Vielmehr soll der nach Maßgabe der geleisteten Arbeitsstunden errechnete Monatsbarlohn (nach rechnerischer Erhöhung um den Wert des Sachbezugs) um den in der mündlichen Änderungsvereinbarung festgelegten und teilweise auf den Lohnabrechnungen ausgewiesenen individuellen Kürzungsbetrag vermindert werden.

Die beigeladenen Arbeitnehmer haben damit neben dem in der Überlassung des Firmenwagens zur privaten Nutzung bestehenden Sachlohn

nur (noch) Anspruch auf den durch Arbeitsvertrag bzw. Änderungsvereinbarung zum Arbeitsvertrag rechtsgültig (neu) festgelegten Barlohn. Ein - von keinem Arbeitnehmer behaupteter - Anspruch auf Nachzahlung bislang nicht zugeflossenen Barlohns in Höhe des von der Beklagten zur Beitragsbemessung herangezogenen Differenzbetrags besteht nicht, weswegen es für die Bemessung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags insoweit bei der Maßgeblichkeit des (neuen) Barlohnbetrags bleiben muss (zur steuerrechtlichen Behandlung BFH, Beschl. v.20.8.1997, - [VI B 83/97](#) -: Ansatz des Sachlohns mit den Werten des [§ 8 Abs. 2 und 3 EStG](#) und des verbliebenen Barlohns mit dem Nennwert).

b. Im Hinblick auf das Sozialversicherungsrecht (Beitragsrecht) hält die Beklagte die im Rahmen des Kombinationsmodells aus Sach- und Barlohn getroffenen Abreden über den Abzug eines individuellen Kürzungsbetrags für Unterhalt und Wertverlust des zur privaten Nutzung überlassenen Firmenwagens zu Unrecht für teilweise unbeachtlich. Ihre Rechtsauffassung findet im Gesetz keine Stütze.

Die Beklagte geht davon aus, dass Entgeltumwandlungen, die das für die Beitragsbemessung maßgebliche Arbeitsentgelt mindern, arbeitsrechtlich zulässig, zur Erfüllung der Voraussetzungen schriftlich niedergelegt und auf künftig fällig werdende Arbeitsentgeltbestandteile gerichtet sein müssen (so die Begründung des Nachforderungsbescheids vom 29.4.2005). Ergänzend verweist sie auf ein Besprechungsergebnis der Spitzenverbände der Sozialversicherungsträger vom 6.5.1998. Dieses hatte die beitragsrechtliche Behandlung von Warengutscheinen und Sachgeschenken an Stelle von Arbeitsentgelt und Gehaltsumwandlungen zum Gegenstand. Im Hinblick darauf soll nur die Ersetzung freiwilliger, übertariflicher oder im jeweiligen Arbeitsvertrag nicht vereinbarter Lohnzahlungen durch Sachzuwendungen beitragsrechtlich von Belang sein. Daran anknüpfend bemängelt die Beklagte hier in erster Linie das Fehlen schriftlicher Vereinbarungen bzw. in Schriftform abgeschlossener Arbeitsverträge; solche habe der Steuerberater der Klägerin auch auf Nachfrage nicht vorlegen können. Hiermit kann sie jedoch nicht durchdringen.

Im Hinblick auf die Anforderungen des Arbeitsrechts wurde bereits dargelegt, dass im vorliegenden Fall das Fehlen schriftlicher Abreden über die Ersetzung eines ursprünglich vereinbarten (reinen) Barlohnanspruchs durch ein aus Sachbezug (Sachlohn) und Barlohn zusammengesetztes Arbeitsentgelt rechtlich unschädlich ist. Den einschlägigen Regelwerken des Sozialversicherungsrechts ist ein entsprechendes - beitragsrechtliches - Schriftformerfordernis ebenfalls nicht zu entnehmen. Die Bestimmungen des Nachweisgesetzes sind für die Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen nicht von Belang. Dieses Gesetz ist in Umsetzung der EU-Richtlinie 91/533/EWG geschaffen worden und bezweckt wie diese mehr Rechtssicherheit und Rechtsklarheit im Arbeitsverhältnis zu schaffen; zur Bemessung von Sozialversicherungsbeiträgen trifft es keine Aussagen.

Auch in der Sache ist nicht ersichtlich, worauf die Beklagte die Nachforderung von Sozialversicherungsbeiträgen stützen will. Wie ausgeführt wurde, besteht ein dafür notwendiger Arbeitsentgeltanspruch (Barlohnanspruch) nicht (mehr), weshalb nach dem sozialversicherungsrechtlichen Entstehungsprinzip insoweit auch eine Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen nicht (mehr) stattfinden kann. Ohne Belang ist, dass der Sachbezug durch Überlassung des Firmenwagens zum privaten Gebrauch nicht zusätzlich zum Gehalt gewährt, sondern Barlohn dadurch teilweise ersetzt und der Barlohnanspruch insgesamt reduziert wird. Das im angefochtenen Urteil herangezogene "Zusätzlichkeitskriterium" ist ausschlaggebend nur für die Frage, ob bestimmte Einnahmen des Beschäftigten dem beitragsrechtlich maßgeblichen Arbeitsentgelt zuzurechnen sind oder nicht. Hierfür schließt sich das Sozialversicherungsrecht den entsprechenden Wertungen des Steuerrechts an (vgl. i. e. [§ 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB IV](#) i. V. m. §§ 1 ff. ArEV). Darum geht es hier freilich nicht. Denn der Sachbezug durch Überlassung des Firmenwagens zum privaten Gebrauch stellt eine beitragspflichtige (und steuerpflichtige) Einnahme dar, für deren Bewertung die bereits wiederholt zitierte so genannte "1%-Regelung" gilt.

Die Beklagte hat nach alledem zu Unrecht Sozialversicherungsbeiträge nacherhoben. Ihre Nachforderungsbescheide und das Urteil des Sozialgerichts können daher keinen Bestand behalten.

III.

Der Senat hat die Revision wegen der grundsätzlichen Bedeutung dieser Sache zugelassen. Maßgebend dafür war, dass bereits der Ausgangspunkt seiner Argumentation, vorliegend bestehe ein Kombinationsmodell aus unterschiedlichen Lohnformen, nämlich aus Barlohn einerseits und Sachlohn andererseits nicht zwingend in gleicher Weise geteilt werden muss. Diese - nach der im Steuerrecht geltenden Zuflusstheorie unproblematische - Konstruktion könnte für das Beitragsrecht wegen des hier geltenden Entstehungsprinzips zu hinterfragen sein.

Der arbeitsrechtliche Lohnanspruch des Arbeitnehmers richtet sich nach der Formel " geleistete Stundenzahl x Stundenlohn". Mit jeder geleisteten Arbeitsstunde entsteht ein dem Grunde nach beitragspflichtiger Anspruch auf Arbeitsentgelt. Die Lohnformel "geleistete Stundenzahl x Stundenlohn" könnte für das Arbeitsverhältnis als vorrangig angesehen werden, sie würde insbesondere durch andere Abreden nicht ersetzt, sondern nur in den Hintergrund gedrängt. Wird der Stundenlohn im Rahmen von Lohnerhöhungen um einen bestimmten Prozentsatz gesteigert, nehmen daran sämtliche Arbeitsstunden teil und zwar nicht nur diejenigen, die bisher mit dem Barlohn vergütet wurden, sondern auch diejenigen, für die bisher eine Vergütung als Sachlohn angenommen wurde, ohne dass sich indes der Sachlohn (hier das einbehaltene Nutzungsentgelt) erhöhen würde. Im Falle einer Erkrankung über die sechswöchige Lohnfortzahlung hinaus würde der Lohnanspruch sich auf Null reduzieren, während der Sachlohn unverändert gewährt (bzw. in Rechnung gestellt oder der Dienstwagen zurück gefordert) würde, was den Schluss nahelegen könnte, dass der Sachlohn auf anderen, mit dem eigentlichen Anspruch auf Arbeitslohn in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehenden Abreden beruht.

Hiervon ausgehend wäre deshalb auch die Auffassung vertretbar, dass die Stellung eines Dienstwagens (auch für private Zwecke) eine von der konkreten, den Lohnanspruch begründenden Arbeitsleistung grundsätzlich unabhängige Leistung des Arbeitgebers darstellt und die dafür geforderten Nutzungsgebühren im Wege der Verrechnung im Sinne eines verkürzten Zahlungsweges vom zuvor entstandenen Lohnanspruch sogleich wieder abgezogen werden, mit der Folge, dass auch für das gesamte abgezogene Nutzungsentgelt Beiträge zu entrichten wären. Diese Lösung würde auch die Frage vermeiden, ob es mit dem Gleichheitsgrundsatz des [Art. 3 GG](#) vereinbar ist, dass diejenigen Arbeitnehmer, denen ein Dienstwagen (auch für die private Nutzung) zur Verfügung gestellt wird, (bei gleichem rechnerischen Entgelt für geleistete Arbeit) geringere Beiträge zahlen müssen als diejenigen, denen dieses Privileg nicht gewährt wird.

IV.

Die Kostenentscheidung beruht auf [§ 197a SGG](#) i. V. m. [§ 154 Abs. 1 VwGO](#). Da die Beigeladenen Sachanträge nicht gestellt und damit ein Prozessrisiko nicht übernommen haben, entspricht es nicht der Billigkeit, der Beklagten deren außergerichtliche Kosten aufzuerlegen ([§ 197a SGG](#) i. V. m. [§§ 154 Abs. 3, 162 Abs. 3 VwGO](#)).

Die Festsetzung des Streitwerts beruht auf [§§ 47 52 Abs. 3 GKG](#). Maßgebend ist der ursprünglich geforderte Nachzahlungsbetrag (vgl. [§ 40 GKG](#)).

Rechtskraft

Aus

Login

BWB

Saved

2009-02-19