

B 12 KR 19/12 R

Land
Bundesrepublik Deutschland
Sozialgericht
Bundessozialgericht
Sachgebiet
Krankenversicherung
Abteilung

12
1. Instanz
SG Frankfurt (HES)

Aktenzeichen
S 25 KR 499/06

Datum
15.06.2009

2. Instanz
Hessisches LSG
Aktenzeichen

L 8 KR 199/09
Datum

24.05.2012

3. Instanz
Bundessozialgericht
Aktenzeichen

B 12 KR 19/12 R

Datum
17.12.2014

Kategorie
Urteil

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Landessozialgerichts vom 24. Mai 2012 aufgehoben, soweit Gesamtsozialversicherungsbeiträge von mehr als 854 057,07 Euro nacherhoben werden. Die Sache wird insoweit zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das Landessozialgericht zurückverwiesen. Der Streitwert für das Revisionsverfahren wird auf 880 389,23 Euro festgesetzt.

Gründe:

I

1

Die Beteiligten streiten der Sache nach (noch) darüber, ob die Klägerin wegen im Jahr 2003 gewährter Fahrvergünstigungen nachträglich Gesamtsozialversicherungsbeiträge zu zahlen hat.

2

Die Klägerin, eine Konzerntochter der Deutsche Bahn AG, gewährte ihren mehr als 50 000 Mitarbeitern in den Jahren 1999 bis 2003 verschiedene Fahrvergünstigungen (Freifahrten und Fahrpreismäßigungen für Personalfahrten, Auslandsfahrten, Jahresnetzkarten, Schüler- und Ausbildungsfahrkarten, Urlaubsfahrkarten). Den geldwerten Vorteil der Fahrvergünstigungen versteuerte die Klägerin teilweise pauschal, teilweise aber auch gar nicht.

3

Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung bei der Klägerin forderte das Betriebsstättenfinanzamt Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer nach, für die Jahre 1999 bis 2001 in Höhe von insgesamt 6 214 284,34 Euro (Bescheid vom 13.2.2004) und für das Jahr 2003 in Höhe von 44 474,61 Euro (Bescheid vom 18.10.2004). Wegen der geprüften Sachverhalte und der Berechnungsgrundlagen verweisen die Bescheide auf Prüfungsberichte über die Außenprüfung, wonach "auf Antrag des Arbeitgebers die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erhoben ([§ 40 EStG](#))" wurde.

4

Der beklagte Rentenversicherungsträger forderte von der Klägerin nach einer Betriebsprüfung mit einem nicht personenbezogenen Bescheid (Summenbescheid) vom 27.12.2005 in Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 30.5.2006 für die Zeiträume 1.1.1999 bis 31.12.2001 und 1.1. bis 31.12.2003 Gesamtsozialversicherungsbeiträge in Höhe von 3 391 734,94 Euro nach. Er wertete hierbei die genannten Bescheide des Betriebsstättenfinanzamts aus und nahm dessen Steuernachforderungen zum Anlass für seine Beitragsnachforderung.

5

Auf die hiergegen erhobene Klage hat das SG die angefochtenen Bescheide insoweit aufgehoben, als die Beklagte darin wegen der den Mitarbeitern der Klägerin gewährten Fahrvergünstigungen Gesamtsozialversicherungsbeiträge für die Jahre 1999 und 2000 nachforderte,

weil diese im Zeitpunkt ihrer Festsetzung bereits verjährt gewesen seien (Urteil vom 15.6.2009). Daraufhin hat die Beklagte ihre Forderung auf 880 389,23 Euro für die Jahre 2001 und 2003 beschränkt (Bescheid vom 30.9.2009), auf das Jahr 2003 entfallen davon noch 26 332,16 Euro. Die Berufung der Klägerin hat das LSG zurückgewiesen: Die in den in 2001 und 2003 gewährten Fahrvergünstigungen liegenden geldwerten Vorteile seien beitragspflichtiges Arbeitsentgelt und nicht aufgrund des § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV hiervon ausgenommen. Der Tatbestand dieser Norm sei nicht erfüllt, weil den Bescheiden, mit denen das Betriebsstättenfinanzamt die Steuern auf die Fahrvergünstigungen festgesetzt habe, nach Überzeugung des Gerichts keine Pauschalierung nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#), sondern nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 2 EStG](#) zugrunde liege. Dies ergebe sich zum einen aus dem Inhalt der Berichte über die Lohnsteueraußenprüfung, auf die in den Bescheiden jeweils Bezug genommen werde. Zum anderen sei nach dem Inhalt eines Schreibens des Finanzamts an die Klägerin, "die Nacherhebung der Lohnsteuer durch Nachforderungsbescheide gemäß [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 2 EStG](#)" erfolgt. Zudem habe nach diesem Schreiben die "für eine Pauschalierung nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) zwingend vorzunehmende Überprüfung der 1000 EUR-Grenze pro Arbeitnehmer im Rahmen der Außenprüfung mangels Aufzeichnungen des Arbeitgebers" nicht durchgeführt werden können. Offenbleiben könne, ob auch nachträglich eine Pauschalierung nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) hätte beantragt werden können, weil die Klägerin einen solchen Antrag weder gestellt noch die "Pauschalierungsbescheide" angefochten habe. Ein solcher Antrag hätte auch keine Erfolgsaussichten gehabt, da die obligatorische Prüfung der 1000 Euro-Grenze nicht mehr erfolgen könne; eine Schätzung sei nicht zulässig. Für die Fehlerhaftigkeit der Entscheidung der Finanzbehörden gebe es keine ausreichenden Anhaltspunkte. Die dieser Entscheidung trotz fehlender Bindung der Sozialversicherungsträger hieran zukommende starke Indizwirkung sei nicht in Frage gestellt (Urteil vom 24.5.2012).

6

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin sinngemäß eine Verletzung von § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV. Entgegen der Auffassung des LSG lägen die Voraussetzungen des dort geregelten, zum Nichteingreifen der Beitragspflicht führenden Ausnahmetatbestandes vor, weil die Fahrvergünstigungen insgesamt als "sonstige Bezüge" nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) anzusehen seien. Die Voraussetzungen einer darauf gegründeten lohnsteuerrechtlichen Pauschalierung seien im sozialversicherungsrechtlichen Verfahren ohne Bindung an Entscheidungen der Finanzverwaltung zu prüfen und auch - wie nach § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV erforderlich - dem Grunde nach erfüllt; insbesondere liege ein auf Pauschalierung nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) gerichteter Antrag im sozialversicherungsrechtlichen Verfahren vor. In Bezug auf die Einhaltung der 1000 Euro-Grenze sei die Höhe der Bezüge zu schätzen. Für die "Qualifikation" der Fahrvergünstigungen als "sonstige Bezüge" nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) komme es im Kontext des § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV nach Wortlaut, Systematik und Zweck der Norm nur darauf an, ob die Vergünstigungen ihrer Art nach materiell-rechtlich solche Bezüge darstellen könnten; auf den Zeitpunkt der Pauschalversteuerung komme es hingegen nicht an. Eine Bindung der Sozialversicherung an die Entscheidungen der Finanzverwaltung scheide im Übrigen schon deshalb aus, weil die Pauschalierungsgrundlage nicht Bestandteil des Verfügungssatzes eines Lohnsteuernachforderungsbescheides sei und dieser nicht wegen Anwendung einer bestimmten Pauschalierungsgrundlage angefochten werden könne.

7

Die Klägerin beantragt, die Urteile des Hessischen Landessozialgerichts vom 24. Mai 2012 und des Sozialgerichts Frankfurt am Main vom 15. Juni 2009 zu ändern sowie den Bescheid der Beklagten vom 27. Dezember 2005 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 30. Mai 2006 und des Bescheides vom 30. September 2009 aufzuheben soweit darin Gesamtsozialversicherungsbeiträge von mehr als 854 057,07 Euro nacherhoben werden.

8

Die Beklagte beantragt, die Revision der Klägerin zurückzuweisen.

9

Sie hält das angefochtene Urteil für zutreffend. Ihre Bescheide seien bezogen auf das noch streitige Jahr 2003 rechtmäßig. Das LSG habe bindend festgestellt, dass die Pauschalierung auf Antrag der Klägerin nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 2 EStG](#) vorgenommen worden sei, was die Klägerin nicht mit einer zulässigen Revisionsrüge angegriffen habe. Die bindenden Bescheide des Finanzamts hätten Tatbestandswirkung. Daher habe sie kein eigenes Prüfungsrecht, ob eine Lohnsteuerpauschalierung nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 oder Nr 2 EStG](#) vorzunehmen sei. Selbst ohne Tatbestandswirkung komme der Entscheidung der Finanzbehörden eine starke Indizwirkung zu, ohne dass vorliegend Anhaltspunkte für deren Fehlerhaftigkeit bestünden. Zudem verlange bereits die Verordnungsermächtigung in [§ 17 Abs 1 S 2 SGB IV](#) eine möglichst weitgehende Übereinstimmung mit dem Steuerrecht.

10

Die Beigeladenen haben von einer Stellungnahme abgesehen und keine Anträge gestellt.

II

11

Die zulässige Revision der Klägerin ist nur im Sinne einer Aufhebung des angefochtenen Urteils und Zurückverweisung des Rechtsstreits an das LSG begründet.

12

Der Senat selbst kann nicht abschließend entscheiden, ob und ggf in welchem Umfang das LSG die Berufung der Klägerin gegen das ihre Klage insoweit abweisende Urteil des SG zu Unrecht zurückgewiesen hat und ob der Bescheid der Beklagten vom 27.12.2005, ihr Widerspruchsbescheid vom 30.5.2006 sowie der Bescheid vom 30.9.2009 vollständig oder teilweise nicht rechtmäßig sind, soweit es die - über den auf die im Jahr 2001 gewährten Fahrvergünstigungen entfallenden Teil der Beitragsnachforderungen der Beklagten (854 057,07

Euro) hinausgehende - Forderung von weiteren 26 332,16 Euro betrifft (zum Gegenstand des Revisionsverfahrens sogleich 1.). Zwar erfüllen die mit den von der Beklagten ihren Mitarbeitern gewährten Fahrvergünstigungen verbundenen Vorteile grundsätzlich den Begriff des Arbeitsentgelts (hierzu 2.), dennoch sind sie im Beitragserhebungszeitraum 2003 nach § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV (idF der Verordnung zur Änderung der Sachbezugsverordnung und der ArEV vom 18.12.1998, [BGBl I 3822](#)) vom Arbeitsentgelt ausgenommen, dies jedoch - wegen [§ 40 Abs 1 S 3 EStG](#) - nur bis zu einem Wert von 1000 Euro je Arbeitnehmer und Kalenderjahr (hierzu 3.). Allerdings kann der Senat auf Grundlage der vom LSG festgestellten Tatsachen nicht abschließend entscheiden, ob und ggf in welchem Umfang die von der Klägerin gewährten Fahrvergünstigungen im Jahr 2003 diese Wertgrenze überstiegen und deshalb die Beitragsforderung der Beklagten für den Beitragserhebungszeitraum 2003 teilweise begründet ist (hierzu 4.). Deshalb ist der Rechtsstreit insoweit zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das LSG zurückzuverweisen ([§ 170 Abs 2 S 2 SGG](#)).

13

1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist nur noch das zulässig mit der Anfechtungsklage verfolgte Begehren der Klägerin auf Teilaufhebung der angefochtenen Bescheide, die in einem einheitlichen Gesamtbetrag weitere Gesamtsozialversicherungsbeiträge auf in den Jahren 2001 und 2003 (im Folgenden: Beitragserhebungszeitraum 2001 bzw 2003) gewährte Fahrvergünstigungen festsetzen. Ihr ursprünglich weitergehendes Begehren hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat auf den Teil der nach dem Urteil des SG (nur) noch streitigen Beitragsforderung beschränkt, welcher über einen Teilbetrag von 854 057,07 Euro hinausgeht, der sich rechnerisch für den Beitragserhebungszeitraum 2001 ergibt. Streitig bleibt damit der sich für den Beitragserhebungszeitraum 2003 ergebende Teilbetrag von 26 332,16 Euro.

14

2. Der mit den Fahrvergünstigungen verbundene geldwerte Vorteil unterfällt grundsätzlich dem Begriff des Arbeitsentgelts, das der Beitragsbemessung in den Zweigen der Sozialversicherung zugrunde zu legen ist.

15

Der Beitragsbemessung in der Kranken- und Pflegeversicherung sowie in der Renten- und Arbeitslosenversicherung wurde im Jahr 2003 - ebenso wie 2001 - bei versicherungspflichtig Beschäftigten das "Arbeitsentgelt" zugrunde gelegt ([§ 226 Abs 1 S 1 Nr 1 SGB V](#); [§ 57 Abs 1 SGB XI](#) iVm [§ 226 Abs 1 S 1 Nr 1 SGB V](#); [§ 162 Nr 1 SGB VI](#); [§ 342 SGB III](#)). Arbeitsentgelt sind nach [§ 14 Abs 1 S 1 SGB IV](#) in seiner bis heute unveränderten Fassung 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.

16

Bei den Fahrvergünstigungen (Freifahrten und Fahrpreismäßigungen), die im Jahr 2003 von den Beschäftigten der Klägerin in Anspruch genommen wurden, handelte es sich (grundsätzlich) um Arbeitsentgelt in diesem Sinne, weil diese den Beschäftigten einen geldwerten Vorteil verschafften. Er lag darin, dass für Bahnfahrten - auf inländischen und ausländischen Streckennetzen - kein Fahrpreis oder jedenfalls betragsmäßig weniger als der übliche Fahrpreis gezahlt werden musste. Dieser finanzielle Vorteil wurde auch aufgrund der Beschäftigung bei der Klägerin erlangt.

17

3. Dennoch ist dieser geldwerte Vorteil im Beitragserhebungszeitraum 2003 aufgrund von § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen, allerdings wegen [§ 40 Abs 1 S 3 EStG](#) nur bis zu einem Wert von 1000 Euro je Arbeitnehmer und Kalenderjahr (zu dieser Wertgrenze unten 4.). Insbesondere sind die Fahrvergünstigungen "sonstige Bezüge" nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#), ohne dass die vom LSG festgestellte nachträgliche Besteuerung der Fahrvergünstigungen nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 2 EStG](#) zu einer Zurechnung dieser Bezüge zum Arbeitsentgelt führt (hierzu a). Zugleich steht die (Negativ)Voraussetzung des § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV, nach der nur "nicht einmalig gezahltes Arbeitsentgelt nach [§ 23a SGB IV](#)" dem beitragspflichtigen Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen ist, der Ausnahme vom Arbeitsentgelt im Beitragserhebungszeitraum 2003 nicht (mehr) entgegen (hierzu b).

18

a) Die im Beitragserhebungszeitraum 2003 gewährten Fahrvergünstigungen sind "sonstige Bezüge" nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1](#) iVm Abs 1 S 3 EStG (Abs 1 S 3 in der ab 21.9.2002 geltenden Fassung des Gesetzes zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge vom 19.12.2000, [BGBl I 1790](#)), die bis zu einem Wert von 1000 Euro je Arbeitnehmer und Kalenderjahr nach § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen sind. Insoweit kommt es nicht darauf an, ob diese Bezüge "wirklich" nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) versteuert wurden. Vielmehr genügt es, dass es sich bei den gewährten Vergünstigungen "ihrer Art nach" um sonstige Bezüge im Sinne dieser Vorschrift handelt, für die der Arbeitgeber die Lohnsteuer (grundsätzlich) mit einem Pauschsteuersatz erheben kann, und dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht (tatsächlich) nach den Vorschriften der [§§ 39b, 39c](#) oder [39d EStG](#) (zu den Normen des EStG sogleich aa) erhebt (vgl ebenso zu § 1 Abs 1 S 1 Nr 2, S 2 S vEV: Werner in jurisPK-SGB IV, 2. Aufl 2011, § 14 RdNr 131 f, 134; Baier in Krauskopf, Soziale KV/PV, [§ 14 SGB IV](#) RdNr 18, Stand Einzelkommentierung November 2010; Seewald in Kasseler Komm, [§ 14 SGB IV](#) RdNr 99 f, Stand Einzelkommentierung August 2008). Dies folgt aus der Auslegung des § 2 Abs 1 S 1 ArEV nach Wortlaut und innerer Systematik (hierzu bb), die auch durch die Regelungsgeschichte und die Materialien (BR-Drucks 877/98) zur Verordnung zur Änderung der Sachbezugsverordnung und der ArEV vom 18.12.1998 ([BGBl I 3822](#)) gestützt wird (hierzu cc). Auch die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Bejahung "sonstiger Bezüge" nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) liegen vor (hierzu dd).

19

aa) Gemäß [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) (in der hier anzuwendenden, der Ursprungsfassung vom 21.6.1979, [BGBl I 721](#) entsprechenden

Fassung der Neubekanntmachung vom 19.10.2002, [BGBl I 4210](#)) kann das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag des Arbeitgebers die Erhebung der Lohnsteuer mit einem unter Berücksichtigung des [§ 38a EStG](#) zu ermittelnden Pauschsteuersatz zulassen, soweit von dem Arbeitgeber sonstige Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen gewährt werden. Ein sonstiger Bezug ist nach [§ 38a Abs 1 S 3 EStG](#) (in der Fassung der Neubekanntmachung vom 19.10.2002, aaO) der Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird ([BSGE 89, 158, 167 = SozR 3-2400 § 28f Nr 3 S 12](#)), dem Arbeitnehmer also nicht regelmäßig fortlaufend zufließt (vgl. Krüger in Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 40 RdNr 6, § 39b RdNr 3; vgl. auch R 115 LStH 2003 zu [§ 39b EStG](#) mit verschiedenen Beispielen). Eine größere Zahl von Fällen wird in der Praxis ohne weitere Prüfung angenommen, wenn gleichzeitig mindestens 20 Arbeitnehmer in die Pauschalbesteuerung einbezogen werden (vgl. Krüger, aaO, § 40 RdNr 6; vgl. auch R 126 Abs 1 LStH 2003 zu [§ 40 Abs 1 EStG](#)). Die Pauschalierung ist in den Fällen des [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) jedoch ausgeschlossen, soweit der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer sonstige Bezüge von mehr als 1000 Euro im Kalenderjahr gewährt ([§ 40 Abs 1 S 3 EStG](#) in der ab 21.9.2002 geltenden Fassung, aaO). Allerdings ist nur die Besteuerung des diesen Jahresbetrags übersteigenden Teils der sonstigen Bezüge nach einem Pauschsteuersatz unzulässig (vgl. Krüger, aaO; vgl. auch R 126 Abs 2 S 2 LStH 2003 zu [§ 40 Abs 1 EStG](#): Besteuerung für den betreffenden Arbeitnehmer insoweit nach [§ 39b Abs 3 EStG](#)). Eine Erhebung der Lohnsteuer mit einem unter Berücksichtigung des [§ 38a EStG](#) zu ermittelnden Pauschsteuersatz ist nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 2 EStG](#) zudem dann zulässig, wenn in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat. Demgegenüber regelt [§ 39b EStG](#) als "Normalfall" des Lohnsteuerabzugs dessen Durchführung bei unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber, [§ 39c EStG](#) die Durchführung des Lohnsteuerabzugs ohne Lohnsteuerkarte und [§ 39d EStG](#) die Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer (hier jeweils anzuwenden in den Fassungen durch die Gesetze vom 23.12.2002, [BGBl I 4621](#), und vom 15.12.2003, [BGBl I 2645](#)). Der Lohnsteuerabzug nach [§§ 39b, 39c, 39d EStG](#) unterscheidet sich gegenüber dem nach [§ 40 Abs 1 EStG](#) ua dadurch, dass er nicht wie dieser an die individuelle Lohnsteuer der Arbeitnehmergruppe (vgl. Krüger in Schmidt, aaO, § 40 RdNr 1), sondern an die individuellen Besteuerungsgrundlagen der einzelnen Arbeitnehmer anknüpft.

20

bb) Für das Nichtzurechnen zum Arbeitsentgelt kommt es in Fällen der [§ 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV](#) - entgegen der Auffassung der Beklagten und des LSG - bereits nach Wortlaut und innerer Systematik des [§ 2 Abs 1 S 1 ArEV](#) nicht darauf an, dass die Lohnsteuer tatsächlich nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) erhoben wird.

21

[§ 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV](#) nennt vier Voraussetzungen der eingangs des [S 1](#) genannten Rechtsfolge ("Dem Arbeitsentgelt sind nicht zuzurechnen"): So muss es sich erstens um "sonstige Bezüge nach [§ 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1](#) des Einkommensteuergesetzes" handeln, die zweitens "nicht einmalig gezahltes Arbeitsentgelt nach [§ 23a](#) des Vierten Buches Sozialgesetzbuch sind", von denen drittens "der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erheben kann" und von denen der Arbeitgeber viertens "die Lohnsteuer nicht nach den Vorschriften der [§§ 39b, 39c](#) oder [39d](#) des Einkommensteuergesetzes erhebt". Damit knüpft die erste Voraussetzung des [§ 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV](#) zunächst allein an die Eigenschaft als "sonstiger Bezug" nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) an, ohne dass bereits an dieser Stelle etwas über die tatsächliche Form der Steuererhebung ausgesagt wäre. Dies entspricht den weiteren Fallgruppen des [§ 2 Abs 1 S 1 ArEV](#), die in gleicher Weise (zunächst) nur an eine bestimmte Eigenschaft anknüpfen (Nr 2: Einnahmen nach [§ 40 Abs 2 EStG](#); Nr 3: Beiträge und Zuwendungen nach [§ 40b EStG](#)). Auch die dritte Voraussetzung knüpft nicht an die konkrete Form der Steuererhebung an, sondern begrenzt den Umfang der Nichtzurechnung der in Nr 1 bis 3 genannten Bezüge, Einnahmen, Beiträge und Zuwendungen auf den Teil ("soweit"), von dem der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erheben kann. Dabei zeigt das Wort "kann" an, dass es auch im Rahmen dieser Voraussetzung nur auf die Möglichkeit einer Lohnsteuererhebung mit einem Pauschsteuersatz ankommt. Erst die vierte (negative) Voraussetzung knüpft - wie aus der Verwendung des Wortes "erhebt" folgt - an die konkrete Lohnsteuererhebung im Einzelfall an, indem sie diejenigen Bezüge, Einnahmen, Beiträge und Zuwendungen nicht vom Arbeitsentgelt ausnimmt, von denen der Arbeitgeber die Lohnsteuer (tatsächlich) nach den [§§ 39b, 39c](#) oder [39d EStG](#) "erhebt". Im Umkehrschluss ergibt sich aus der Anknüpfung dieser negativen Voraussetzung an die tatsächliche (individualisierte) Durchführung des Lohnsteuerabzugs durch den Arbeitgeber allein nach den [§§ 39b, 39c](#) oder [39d EStG](#), dass eine nachträgliche (pauschalisierte) Versteuerung "sonstiger Bezüge" auf Grundlage des [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 2 EStG](#) nicht der Nichtzurechnung dieser Bezüge zum Arbeitsentgelt entgegensteht. Knüpft somit die erste Voraussetzung des [§ 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV](#) allein an die Eigenschaft als "sonstiger Bezug" nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) an, kommt es zugleich nicht darauf an, ob durch den Arbeitgeber - hier die Klägerin - tatsächlich ein Antrag auf Pauschalierung nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) gestellt und ob ein solcher Antrag vom Betriebsstättenfinanzamt genehmigt wurde. Der gegenteiligen Auffassung der Beklagten und des LSG kann daher nicht gefolgt werden.

22

cc) Diese aus Wortlaut und innerer Systematik des [§ 2 Abs 1 S 1 ArEV](#) gewonnene Auslegung wird auch durch die Regelungsgeschichte und die Materialien zur Verordnung zur Änderung der Sachbezugsverordnung und der ArEV vom 18.12.1998 ([BGBl I 3822](#)) gestützt, durch die [§ 2 Abs 1 S 1 ArEV](#) die vorliegend anzuwendende Fassung erhielt. Bis zur Änderung durch die genannte Verordnung waren nach [§ 2 Abs 1 S 1 ArEV](#) in der Fassung durch die Verordnung zur Änderung der ArEV und der Sachbezugsverordnung 1989 vom 12.12.1989 ([BGBl I 2177](#)) dem Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen ua bestimmte sonstige Bezüge nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) und Einnahmen nach [§ 40 Abs 2 EStG](#) "soweit der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erhebt".

23

Durch Art 2 Nr 2 Buchst a der Verordnung zur Änderung der Sachbezugsverordnung und der ArEV vom 18.12.1998 (aaO) wurde mit Wirkung zum 1.1.1999 in [§ 2 Abs 1 S 1 ArEV](#) ua das Wort "erhebt" durch die Worte "erheben kann und er die Lohnsteuer nicht nach den Vorschriften der [§§ 39b, 39c](#) oder [39d](#) des Einkommensteuergesetzes erhebt" ersetzt. Durch die Neufassung des [§ 2 Abs 1 S 1 ArEV](#) sollte - so ausdrücklich die Begründung der Bundesregierung zu dieser Änderung (BR-Drucks 877/98 S 5 unter 2.) - sichergestellt werden, dass es bei den in Nr 1 bis 3 dieses Satzes genannten Einnahmen für die Nichtzurechnung zum Arbeitsentgelt "nur auf die Möglichkeit einer Pauschalversteuerung, nicht aber auf ihren Zeitpunkt, insbesondere nicht auf die Fälligkeit der Beiträge ankommt". Dies sollte allerdings nicht gelten, soweit der Arbeitgeber die Lohnsteuer im Regelbesteuerungsverfahren erhebt; insoweit sollten die betreffenden Einnahmen Arbeitsentgelt darstellen, das bei den Beiträgen und Leistungen zu berücksichtigen ist.

24

Mit anderen Worten: Nach dem bis zum 31.12.1998 gültigen Wortlaut des § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV kam es also für die Nichtzurechnung zum Arbeitsentgelt darauf an, dass (tatsächlich) "der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erhebt". Diese Formulierung wurde durch eine Neufassung ersetzt, wonach es nur noch darauf ankam, dass "der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erheben kann". Ausweislich der zitierten Begründung der Bundesregierung lag es auch gerade in ihrer Absicht sicherzustellen, dass es für die Nichtzurechnung zum Arbeitsentgelt nicht auf eine tatsächliche Pauschalversteuerung ankommt, sondern - soweit der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht tatsächlich im Regelbesteuerungsverfahren erhebt - allein auf die Möglichkeit der Pauschalversteuerung (vgl zu § 1 Abs 1 S 1 Nr 2, S 2 SVEV Werner in jurisPK-SGB IV, 2. Aufl 2011, § 14 RdNr 131 f). Dieser Regelungsabsicht würde es jedoch zuwiderlaufen, wollte man gleichwohl - mit der Beklagten und dem LSG - auch für Beitragserhebungszeiträume nach 1998 die Nichtzurechnung zum Arbeitsentgelt nach § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV von einer tatsächlichen Versteuerung sonstiger Bezüge nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) abhängig machen.

25

dd) Die von der Klägerin ihren Mitarbeitern im Jahr 2003 gewährten Fahrvergünstigungen sind auch ihrer Art nach "sonstige Bezüge nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#)" (zu den Voraussetzungen siehe bereits oben II. 3. a aa). Dass es sich bei diesen Fahrvergünstigungen um Arbeitslohn handelt, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wurde, den Arbeitnehmern der Klägerin also nicht regelmäßig fortlaufend zufließt (vgl [§ 38a Abs 1 S 3 EStG](#)), und dass diese Vergünstigungen im Jahr 2003 mehr als 20 Arbeitnehmern durch die Klägerin gewährt worden sind, ist zwischen den Beteiligten nicht umstritten. Auf Grundlage der - nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und daher bindenden (vgl [§ 163 SGG](#)) - Tatsachenfeststellungen des LSG hat der Senat auch keinen Anlass, hieran zu zweifeln.

26

b) Bei den im Jahr 2003 gewährten Fahrvergünstigungen handelt es sich - anders als in dem Fahrvergünstigungen des Beitragsrhebungszeitraums 2001 betreffenden Urteil des Senats vom 18.12.2013 - [B 12 R 2/11 R](#) (SozR 4-2400 § 23a Nr 7) - nicht um einmalig gezahltes Arbeitsentgelt, weshalb die (Negativ)Voraussetzung des § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV, nach der nur "nicht einmalig gezahltes Arbeitsentgelt nach [§ 23a SGB IV](#)" dem beitragspflichtigen Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen ist, einer Ausnahme der Fahrvergünstigungen vom Arbeitsentgelt nicht (mehr) entgegensteht.

27

Nach [§ 23a Abs 1 S 2 SGB IV](#) in der ab 1.1.2003 geltenden Fassung (des Art 2 Nr 7a des Zweiten Gesetzes für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23.12.2002, [BGBl I 4621](#)) werden als einmalig gezahltes Arbeitsentgelt im Sinne des [§ 23a Abs 1 S 1 SGB IV](#) erbrachte Zuwendungen ua dann vom Begriff des einmalig gezahlten Arbeitsentgelts ausgenommen, wenn sie "als Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Beschäftigten hergestellt, vertrieben oder erbracht werden und monatlich in Anspruch genommen werden können" (Nr 2) oder "als sonstige Sachbezüge" (Nr 3) vom Arbeitgeber erbracht werden.

28

Bei den den Mitarbeitern der Beklagten gewährten Fahrvergünstigungen handelt es sich - dem Grunde nach - um einmalig gezahltes Arbeitsentgelt im Sinne von [§ 23a Abs 1 S 1 SGB IV](#). Im - für die Beurteilung einer Zuwendung als laufendes Arbeitsentgelt oder Einmalzahlung maßgebenden (vgl [BSGE 103, 229](#) = [SozR 4-2400 § 23a Nr 5](#), RdNr 17; [SozR 4-2400 § 14 Nr 7](#) RdNr 16 f) - Zeitpunkt der Entstehung der Beitragsansprüche (vgl zum Entstehen des Beitragsanspruchs bei (tatsächlichem) Zufluss von Arbeitsentgelt: [BSGE 103, 229](#) = [SozR 4-2400 § 23a Nr 5](#), RdNr 17, und BSG [SozR 4-2400 § 14 Nr 7](#) RdNr 17, jeweils unter Hinweis auf BSG [SozR 3-2400 § 14 Nr 24](#) S 63) konnten die Zahlungen als Arbeitsentgelt einem konkreten Entgeltabrechnungszeitraum weder im Hinblick auf den Umfang noch im Hinblick auf die Art einer (konkreten) Arbeitsleistung zugeordnet werden (zur Maßgeblichkeit dieser Kriterien und zur Qualifizierung von Fahrvergünstigungen als Einmalzahlung vgl BSG [SozR 4-2400 § 23a Nr 7](#) RdNr 22 ff mwN).

29

Jedoch greift bezüglich der im Jahr 2003 gewährten Fahrvergünstigungen die Fiktion des [§ 23a Abs 1 S 2 SGB IV](#), weshalb diese nicht als "einmalig gezahltes" Arbeitsentgelt gelten. Dabei kann offen bleiben, ob die Fahrvergünstigungen stets im Sinne von [§ 23a Abs 1 S 2 Nr 2 SGB IV](#) monatlich in Anspruch genommen werden konnten; jedenfalls handelte es sich um "sonstige Sachbezüge" im Sinne von [§ 23a Abs 1 S 2 Nr 3 SGB IV](#) (zum Begriff vgl BSG [SozR 4-2400 § 23a Nr 6](#) RdNr 21 ff), was zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit ist.

30

4. Der Rechtsstreit ist jedoch zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das LSG zurückzuverweisen ([§ 170 Abs 2 S 2 SGG](#)), weil der Senat auf Grundlage der vom LSG festgestellten Tatsachen nicht beurteilen kann, ob die noch streitige Beitragsforderung der Beklagten, also der sich rechnerisch für den Beitragsrhebungszeitraum 2003 ergebende Teilbetrag von 26 332,16 Euro, in voller Höhe, nur teilweise oder gar nicht begründet ist. Hierfür fehlen Feststellungen dazu, ob und in welchem Umfang an einzelne Mitarbeiter von der Klägerin Fahrvergünstigungen und andere "sonstige Bezüge" gewährt wurden, deren Gesamtwert im Jahr 2003 die Pauschalierungsgrenze von 1000 Euro ([§ 40 Abs 1 S 3 EStG](#)) überstieg. Diese Feststellungen hat das LSG - auf Grundlage seiner Rechtsauffassung konsequent - bislang nicht getroffen.

31

Auf die genannten Feststellungen kommt es mit Blick auf die dritte Voraussetzung (vgl oben II. 3. a bb) der Nichtzurechnung zum Arbeitsentgelt nach § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV indessen für den Ausgang des Rechtsstreits entscheidend an. Auch wenn nach der das LSG bei seiner erneuten Entscheidung bindenden rechtlichen Beurteilung des Senats (vgl [§ 170 Abs 5 SGG](#)) die von der Klägerin ihren Mitarbeitern

im Jahr 2003 gewährten Fahrvergünstigungen ihrer Art nach "sonstige Bezüge nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#)" und kein einmalig gezahltes Arbeitsentgelt nach [§ 23a SGB IV](#) sind und die Klägerin die Lohnsteuer nicht nach den Vorschriften der [§§ 39b, 39c](#) oder [39d EStG](#) erhob, so sind diese Bezüge dem Arbeitsentgelt doch nur insoweit nicht zuzurechnen, als "der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erheben kann". Bei der vorliegend in Rede stehenden Pauschalierung der Lohnsteuer nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) wird diese Möglichkeit durch [§ 40 Abs 1 S 3 EStG](#) auf sonstige Bezüge bis zu 1000 Euro je Arbeitnehmer im Kalenderjahr beschränkt. Die Lohnsteuer von dem Teil der sonstigen Bezüge, der diesen Jahresbetrag übersteigt, kann der Arbeitgeber nicht nach einem Pauschsteuersatz erheben (vgl oben II. 3. a aa). Dieser Teil des Wertes der von der Klägerin ihren Mitarbeitern gewährten Fahrvergünstigungen erfüllt mithin nicht alle Voraussetzungen des § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV und ist daher als Arbeitsentgelt im Sinne von [§ 14 Abs 1 S 1 SGB IV](#) der Beitragsbemessung in den Zweigen der Sozialversicherung und nach dem Recht der Arbeitsförderung zugrunde zu legen. Die Beitragsforderung der Beklagten wäre in dem sich hieraus ergebenden Umfang rechtmäßig.

32

Vor diesem Hintergrund wird das LSG im Rahmen der erneuten Verhandlung des Rechtsstreits aufzuklären haben, in welchem Umfang der Gesamtwert der von der Klägerin im Jahr 2003 gewährten Fahrvergünstigungen und anderen "sonstigen Bezüge" bei einzelnen Mitarbeitern die Pauschalierungsgrenze von 1000 Euro im Kalenderjahr überstieg. Sollte sich dies - entsprechend den bereits dazu gemachten Ausführungen des LSG im angegriffenen Urteil - nicht mehr feststellen lassen, so ist der Wert der über die 1000 Euro-Grenze hinaus gewährten sonstigen Bezüge (= Arbeitsentgelt) nach [§ 28f Abs 2 S 3 SGB IV](#) auf Grundlage aller ohne unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwand ermittelbaren geeigneten tatsächlichen Anhaltspunkte zu schätzen, was dem Revisionsgericht nicht möglich ist.

33

5. Die Revision der Klägerin ist auch nicht deshalb in vollem Umfange begründet, weil die Beklagte schon aus anderen Gründen nicht berechtigt wäre, für die Beitragserhebungszeiträume 2001 und 2003 Gesamtsozialversicherungsbeiträge von mehr als 854 057,07 Euro nachzuerheben. Insbesondere war die Beklagte im Rahmen der von ihr durchgeführten Betriebsprüfung befugt, Verwaltungsakte zur Höhe des Gesamtsozialversicherungsbeitrags gegenüber der Klägerin als Arbeitgeberin zu erlassen ([§ 28p Abs 1 S 5 Halbs 1 SGB IV](#)). Sie durfte nach [§ 28f Abs 2 SGB IV](#) den Gesamtsozialversicherungsbeitrag auch von der Summe der von der Klägerin gewährten, in den Fahrvergünstigungen liegenden Vorteile geltend machen. Allein (schon) aus der (teilweisen) Nichtentrichtung von Beiträgen ergibt sich, dass die Klägerin ihren Aufzeichnungspflichten als Arbeitgeberin offenkundig nicht nachgekommen war. Die Beklagte durfte einen personenbezogenen Beitragsbescheid ferner im Hinblick auf die Zahl der gewährten Fahrvergünstigungen und der begünstigten (teilweise nicht sozialversicherungspflichtigen) Personen als unverhältnismäßig aufwändig ansehen. Zudem hat die Klägerin das Vorliegen der Voraussetzungen für den Erlass eines Summenbescheides bis zum Abschluss des Vorverfahrens nicht beanstandet (vgl hierzu allgemein [BSGE 89, 158, 163 = SozR 3-2400 § 28f Nr 3 S 8](#)). Ebenso wenig hat sie in diesem Zusammenhang nach den Feststellungen des LSG Einwände gegen die Berechnung des Nachforderungsbetrags - etwa gegen die Anwendung der Zuordnungsregelung für Einmalzahlungen - erhoben, insbesondere nicht geltend gemacht, die Reduzierung der Bemessungsgrundlage um 28,07 vH wegen der Begünstigung von nicht (wegen Beschäftigung) sozialversicherungspflichtigen Personen sei zu gering ausgefallen. Zudem gehörten die mit den Fahrvergünstigungen gewährten geldwerten Vorteile im Beitragserhebungszeitraum 2001 vollständig zum beitragspflichtigen Arbeitsentgelt. Dies ist unter den Beteiligten nicht umstritten. Von Amts wegen zu berücksichtigende Umstände, die dies in Frage stellen könnten, sind für den Senat nicht erkennbar; auch wenn diese Vorteile als sonstige Bezüge nach [§ 40 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG](#) zu qualifizieren wären, so wäre die zweite Voraussetzung des § 2 Abs 1 S 1 Nr 1 ArEV - kein einmalig gezahltes Arbeitsentgelt - aufgrund der bis zum 31.12.2002 geltenden Fassung des [§ 23a SGB IV](#) nicht erfüllt gewesen (vgl BSG SozR 4-2400 § 23a Nr 7).

34

6. Die Kostenentscheidung bleibt der das Verfahren abschließenden Entscheidung des LSG vorbehalten.

35

7. Der Streitwert für das Revisionsverfahren ist gemäß § 197a Abs 1 S 1 Teils 1 SGG iVm [§ 63 Abs 2 S 1](#), [§ 52 Abs 1](#) und 3, [§ 47 Abs 1 GKG](#) entsprechend den von den Beteiligten nicht beanstandeten Feststellungen des LSG in Höhe des noch streitigen Betrages der Beitragsnachforderung festzusetzen.

Rechtskraft

Aus

Login

BRD

Saved

2015-05-20