B 12 KR 3/04 R

Land
Bundesrepublik Deutschland
Sozialgericht
Bundessozialgericht
Sachgebiet
Krankenversicherung
Abteilung
12
1. Instanz
SG Lübeck (SHS)
Aktenzeichen
S 19 KR 202/00
Datum
30.07.2002
2. Instanz
Schleswig-Holsteinisches LSG
Aktenzeichen
L 1 KR 97/02
Datum
23.09.2003
3. Instanz
Bundessozialgericht
Aktenzeichen
B 12 KR 3/04 R
Datum
26.01.2005
Kategorie
Urteil
Leitsätze
Pauschal versteuerte Aufwandsentschädigungen die an Außendienstmitarbeiter als Pauschale gezahlt und erst nachträglich abgerechnet werden sind als Einmalzahlungen beitragspflichtiges Arbeitsentgelt.
Auf die Revision der Beklagten werden das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Landessozialgerichts vom 23. September 2003 und das Urteil des Sozialgerichts Lübeck vom 30. Juli 2002 aufgehoben, soweit sie die Beitragsforderungen für die Jahre 1994 bis 1996 betreffen. Insoweit wird die Klage abgewiesen. Das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Landessozialgerichts vom 23. September 2003 wird im Übrigen aufgehoben, soweit es die Beitragsforderungen für die Jahre 1992 und 1993 und die für Beitragsforderungen der Jahre 1992 bis 1996 festgesetz- ten Säumniszuschläge betrifft. Insoweit wird der Rechtsstreit zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das Landessozialgericht zurückverwiesen. Die weitergehende Revision der Beklagten wird zurückgewiesen.

Gründe:

I

Umstritten ist, ob die Klägerin Gesamtsozialversicherungsbeiträge zu entrichten hat.

Die Klägerin bietet Produkte und Dienstleistungen im Bereich der Flurförderfahrzeugtechnik an. In den Jahren 1992 bis 1997 gewährte sie bei ihr beschäftigten Kundendiensttechnikern, die an ständig wechselnden Einsatzstellen tätig waren, neben einer steuerfreien Verpflegungspauschale je Einsatztag eine ebenfalls pauschal errechnete sog Aufwandsentschädigung in Höhe von DM 2.000 für das laufende Kalenderjahr, seit 1993 zahlbar in zwei gleichen Beträgen im Januar und Juli eines jeden Jahres. Diese Zahlungen wurden nachträglich um Beträge für Tage vermindert, an denen kein Außendienst verrichtet worden war. Für diese Tage zog die Klägerin DM 1,07 je tarifliche Arbeitsstunde ab. Die Klägerin versteuerte die Zahlungen als sonstige Bezüge nach § 40 Abs 1 Satz 1 Nr 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) pauschal. Im September 1996 fand eine Lohnsteuer-Außenprüfung statt, die zur Nacherhebung von Lohnsteuer auf die Aufwandsentschädigungen nach § 40 Abs 1 Satz 1 Nr 2 EStG führte. Im Jahre 1999 wechselte die Klägerin für den Veranlagungszeitraum ab 1. Januar 1997 zur Pauschalversteuerung nach § 40 Abs 2 Nr 4 EStG. Sozialversicherungsbeiträge auf die Aufwandsentschädigungen entrichtete sie nicht.

Die beklagte Bundesversicherungsanstalt für Angestellte (BfA) stellte nach einer Betriebsprüfung mit Bescheid vom 21. Dezember 1998 die Beitragspflicht der Aufwands-entschädigungen fest und setzte hierauf für die Zeit vom 1. Juli 1992 bis zum 31. Dezember 1997 pauschal Gesamtsozialversicherungsbeiträge in Höhe von DM 3.051.766,94 nebst Säumniszuschlägen in Höhe von DM 408.542 fest. Mit Änderungsbescheid vom 18. März 1999 reduzierte sie den Betrag der Gesamtsozialversicherungsbeiträge auf DM 2.872.491,60 und denjenigen der Säumniszuschläge auf DM 356.059, nachdem sie eine arbeitnehmerbezogene Nachberechnung durchgeführt hatte. Die Aufwandsentschädigungen seien lohnsteuer- und beitragspflichtig. Sie seien nicht nach der Arbeitsentgeltverordnung (ArEV) beitragsfrei, weil es sich bei ihnen um Einmalzahlungen handele. Die Klägerin widersprach dieser Beurteilung. Die Aufwandsentschädigungen würden für täglich anfallende Aufwendungen gezahlt bzw seien im Hinblick auf ihre Entstehung und ihre Abrechnung auf tägliche Aufwendungen bezogen. Lediglich ihre Überweisung erfolge pauschaliert. Für die Jahre 1992 und 1993 seien die Beitragsansprüche verjährt. Säumniszuschläge dürften nicht gefordert werden, weil die Lohnsteuer-Außenprüfung an der grundsätzlichen Anerkennung der pauschalen Versteuerung nach § 40 Abs 1 Satz 1 Nr 1 EStG nichts geändert habe. Die Beklagte wies den Widerspruch mit Widerspruchsbescheid vom 14. Juni 1999 zurück.

Die Klägerin hat Klage erhoben. Das Sozialgericht (SG) hat ua vier Beschäftigte der Klägerin beigeladen (Beigeladene zu 2 bis 5). Mit Urteil

vom 30. Juli 2002 hat das SG der Klage stattgegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben. Im Berufungsverfahren kamen die Klägerin und die Beklagte überein, die streitigen Fragen anhand der Beitragsnachforderungen für die Beigeladenen zu 2) bis 5) zu klären. Sie haben sich hinsichtlich der übrigen betroffenen Beschäftigten dem rechtskräftigen Ausgang des Verfahrens unterworfen. Mit Urteil vom 23. September 2003 hat das Landessozialgericht (LSG) die Berufung der Beklagten zurückgewiesen. Es hat seine Entscheidung im Wesentlichen wie folgt begründet: Die Aufwandsentschädigungen unterlägen nicht der Beitragspflicht. Bis zum 31. Dezember 1996 seien sie nach § 2 Abs 1 Satz 1 Nr 1 ArEV beitragsfrei. Die nachträgliche Besteuerung der Aufwandsentschädigungen nach § 40 Abs 1 Satz 1 Nr 2 EStG infolge der Lohnsteuer-Außenprüfung im September 1996 habe auf die beitragsrechtliche Beurteilung keine Auswirkungen. Sie stellten kein einmalig gezahltes Arbeitsentgelt dar. Nach endgültiger Abrechnung der Aufwandsentschädigungen sei eine eindeutige Zuordnung des verbleibenden Betrages für jeden einzelnen auswärtigen Einsatz möglich. Die Zahlungen verlören dadurch ihren Charakter als Pauschalen und stellten sich lediglich als Vorschuss für konkrete Ansprüche dar, der nachträglich abgerechnet werde. Sie hätten von vornherein unter dem Vorbehalt späterer Abrechnung gestanden. Für die Zeit ab 1. Januar 1997 ergebe sich die Beitragsfreiheit der Aufwandsentschädigungen aus § 2 Abs 1 Satz 1 Nr 2 ArEV, weil diese seit dieser Zeit nach § 40 Abs 2 Nr 4 EStG hätten pauschaliert werden können. Dass diese Pauschalversteuerung rückwirkend vorgenommen worden sei, habe keine Bedeutung.

Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision der Beklagten. Sie rügt eine Verletzung von § 14 Abs 1 und § 23a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch - Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung (SGB IV) sowie des § 227 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch - Gesetzliche Krankenversicherung (SGB V). Die Aufwandsentschädigungen seien nicht nach den Vorschriften der ArEV beitragsfrei. Sie stellten als Einmalzahlungen beitragspflichtiges Arbeitsentgelt dar. Weil in der Sozialversicherung eine "vorausschauende Betrachtungsweise" geboten sei, müsse für deren Beurteilung auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge, also auf den Januar und Juli eines jeden Jahres abgestellt werden. Da die entsprechenden Arbeitsleistungen zu diesen Zeitpunkten noch nicht erbracht worden und Aufwendungen noch nicht entstanden seien, könne eine Zuordnung zu einzelnen Entgeltabrechnungszeiträumen noch nicht erfolgen. Dass die Aufwandsentschädigungen später abgerechnet würden, ändere an ihrem Charakter als Einmalzahlungen im Zeitpunkt der Fälligkeit der Beitragsforderungen nichts. Ab 1. Januar 1997 hätten sie der Beitragspflicht deshalb unterlegen, weil die Klägerin sie jedenfalls im Zeitpunkt der Fälligkeit der Beitragsforderungen nicht pauschal nach § 40 Abs 2 Nr 4 EStG versteuert habe. Die Beitragsforderungen seien nicht verjährt, weil im Hinblick auf die vorsätzliche Beitragsentziehung der Klägerin eine 30-jährige Verjährungsfrist gelte. Die Erhebung der Säumniszuschläge sei nach dem Gesetz zwingend.

Die Beklagte beantragt,

das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Landessozialgerichts vom 23. September 2003 und das Urteil des Sozialgerichts Lübeck vom 30. Juli 2002 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Sie hält das angefochtene Urteil für zutreffend. Die Beklagte verkenne, dass der beitragsrechtliche Grundsatz der "vorausschauenden Betrachtungsweise" im Hinblick auf die Steuerpraxis Einschränkungen unterliegen könne. Im Übrigen ließen sich die Aufwandsentschädigungen bereits im Zeitpunkt ihrer Zahlung konkreten Abrechnungszeiträumen zuordnen. Die Kriterien für deren Zuordnung seien bekannt gewesen.

Die Beigeladenen zu 6), 7), 8), 9), 10) und 13) haben sich der Auffassung der Beklagten angeschlossen. Die übrigen Beigeladenen haben sich nicht geäußert.

II

Die Revision der Beklagten ist teilweise begründet. In den Vorinstanzen ist der Klage zu Unrecht stattgegeben worden, soweit sie die Beitragsforderungen für die Jahre 1994 bis 1996 betraf. Die Beitragsbescheide der Beklagten vom 21. Dezember 1998 und 18. März 1999 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 14. Juni 1999 sind insoweit rechtmäßig. Die Urteile der Vorinstanzen waren deshalb in diesem Umfang aufzuheben und die Klage abzuweisen. Das Urteil des LSG war darüber hinaus aufzuheben, soweit es die Beitragsforderungen der Beklagten für die Jahre 1992 und 1993 sowie die für Beitragsforderungen der Jahre 1992 bis 1996 festgesetzten Säumniszuschläge betraf. Insoweit war der Rechtsstreit an das Berufungsgericht zurückzuverweisen. Der Senat kann nicht abschließend entscheiden, ob die Beitragsforderungen der Beklagten für die Jahre 1992 und 1993 verjährt sind und ob die Beklagte zur Erhebung der Säumniszuschläge berechtigt war. Die Revision der Beklagten ist dagegen unbegründet, soweit die Vorinstanzen deren Beitragsforderung für das Jahr 1997 verneint haben.

Gegenstand des Verfahrens sind die Beitragsbescheide der Beklagten nur in dem Umfang, in dem sie ihre Beitragsforderungen wegen der an die Beigeladenen zu 2) bis 5) gezahlten Aufwandsentschädigungen und die diesen Beiträgen zugeordneten Säumniszuschläge betreffen. Hinsichtlich der Beitragsforderungen für die übrigen betroffenen Beschäftigten hat die Klägerin die Klage zurückgenommen. Nach den Feststellungen des LSG werden gegen die Höhe der Beitragsforderungen und der Säumniszuschläge von der Klägerin insoweit Einwendungen nicht erhoben.

1. Die an die Beigeladenen zu 2) bis 5) gezahlten Aufwandsentschädigungen gehörten zu deren beitragspflichtigem Arbeitsentgelt und waren deshalb der Beitragserhebung zu Grunde zu legen.

In den Jahren 1992 bis 1997, um die es hier geht, wurde bei versicherungspflichtig Beschäftigten in der gesetzlichen Krankenversicherung und in der Pflegeversicherung der Beitragsbemessung das Arbeitsentgelt zu Grunde gelegt (§ 226 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SGB V; ab 1. Januar 1995: § 57 Abs 1 des Elften Buches Sozialgesetzbuch - Soziale Pflegeversicherung (SGB XI)). Gleiches galt in der Rentenversicherung (§ 162 Nr 1 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch - Gesetzliche Rentenversicherung (SGB VI)) sowie im Recht der Arbeitsförderung (§ 175 Abs 1 Satz 1 Nr 1 des Arbeitsförderungsgesetzes (AFG), seit 1. Januar 1998: § 342 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch - Arbeits-förderung (SGB III)). Arbeitsentgelt sind nach § 14 Abs 1 SGB IV (seit 1. April 1999: § 14 Abs 1 Satz 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. - Bei den Aufwandsentschädigungen, die die Beigeladenen zu 2) bis 5) in der Zeit von Juli 1992 bis Dezember 1997 erhalten haben, handelt es sich grundsätzlich um Arbeitsentgelt in diesem Sinne. Sie hatten es in der Hand, sich durch Vermeidung von Auslagen, deren pauschalierter Erstattung die Aufwandsentschädigungen dienten, einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Sie erlangten diesen Vorteil auf Grund ihrer Beschäftigung bei der Klägerin.

Die Aufwandsentschädigungen sind nicht bereits kraft Gesetzes von der Beitragspflicht ausgenommen. Die für steuerfreie Aufwandsentschädigungen geltende Vorschrift des § 14 Abs 1 Satz 2 SGB IV (seit 1. Januar 2002: § 14 Abs 1 Satz 3 SGB IV) kann im vorliegenden Verfahren nicht herangezogen werden. Diese Bestimmung ist erst durch Art 1 Nr 3 des Gesetzes zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse vom 24. März 1999 (BGBl I 388) mit Wirkung ab 1. April 1999 eingefügt worden. Die Vorschrift betrifft im Übrigen nur die Wahrnehmung ehrenamtlicher Aufgaben, die entsprechend der Rechtslage im Einkommensteuerrecht (vgl § 3 Nr 12 EStG) beitragsrechtlich entlastet wird.

§ 17 Abs 1 SGB IV ermächtigt die Bundesregierung in Satz 1 Nr 1, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates zur Wahrung der Belange der Sozialversicherung 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. Nach § 17 Abs 1 Satz 2 SGB IV ist dabei eine möglichst weitgehende Übereinstimmung mit den Regelungen des Steuerrechts sicherzustellen. Von dieser Ermächtigung hat die Bundesregierung durch Erlass der ArEV Gebrauch gemacht.

a) Nach § 1 ArEV in seiner am 1. Januar 1990 in Kraft getretenen Fassung vom 12. Dezember 1989 (BGBl I 2177) sind einmalige Einnahmen, laufende Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse sowie ähnliche Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden, nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen, soweit sie lohnsteuerfrei sind und sich aus § 3 ArEV nichts anders ergibt. - Die Aufwandsentschädigungen waren nicht steuerfrei. Denn die für Verpflegungsmehraufwendungen bei Einsatzwechseltätigkeit geltenden steuerfreien Höchstbeträge nach § 3 Nr 16 iVm § 4 Abs 5 Satz 1 Nr 5 EStG, jeweils in den im streitigen Zeitraum geltenden Fassungen, waren bereits durch die von der Klägerin ebenfalls gewährten Verpflegungspauschalen je Einsatztag ausgeschöpft. Nach den Feststellungen des LSG erhielten die Kundendiensttechniker pro Beschäftigungstag im Außendienst ein Tagegeld in Höhe von DM 10. Das LSG hat ferner festgestellt, dass das Finanzamt (FA) und die Klägerin dementsprechend nur dieses Tagegeld als steuerfrei behandelten, die Aufwandsentschädigungen hingegen wegen Überschreitens der für beruflich veranlasste Verpflegungsmehraufwendungen geltenden Steuerfreibeträge in vollem Umfang (pauschal) versteuert wurden.

b) Bis zum 31. Dezember 1996 waren die an die Beigeladenen zu 2) bis 5) gezahlten Aufwandsentschädigungen nicht nach § 2 ArEV von der Beitragspflicht ausgenommen (dazu aa). In der Zeit vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 1997 waren sie demgegenüber nach dieser Vorschrift beitragsfrei (dazu bb).

aa) Die Voraussetzungen des § 2 Abs 1 Satz 1 Nr 1 ArEV, der hier allein einschlägig ist, lagen in dem Zeitraum vom 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 1996 nicht vor.

Nach § 2 Abs 1 Satz 1 Nr 1 ArEV in seiner am 1. Januar 1990 in Kraft getretenen, bis zum 31. Dezember 1998 geltenden Fassung vom 12. Dezember 1989 (aaO), die hier noch anzuwenden ist, sind dem Arbeitsentgelt sonstige Bezüge nach § 40 Abs 1 Satz 1 Nr 1 EStG, die nicht einmalig gezahltes Arbeitsentgelt nach § 227 SGB V sind, nicht zuzurechnen, soweit der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erhebt. - Nach den mit Verfahrensrügen nicht angegriffenen Feststellungen des LSG hat eine solche Pauschalversteuerung der Aufwandsentschädigungen nach § 40 Abs 1 Satz 1 Nr 1 EStG im gesamten streitigen Zeitraum stattgefunden. Die Aufwandsentschädigungen wurden vom FA als sonstiger Bezug behandelt. Dieses hat die Pauschalierung nach § 40 Abs 1 Satz 1 Nr 1 EStG zugelassen. Die auf die Aufwandsentschädigungen entfallende Lohnsteuer hat die Klägerin sodann in Anwendung dieser Vorschrift mit einem Pauschsteuersatz erhoben.

Bei den an die Beigeladenen zu 2) bis 5) gewährten Aufwandsentschädigungen handelt es sich indessen um Einmalzahlungen iS des § 227 Abs 1 Satz 1 SGB V und seiner Nachfolgeregelung § 23a Abs 1 Satz 1 SGB IV.

Einmalig gezahltes Arbeitsentgelt ist nach diesen Vorschriften Arbeitsentgelt, das nicht für die Arbeit in einem einzelnen Entgeltabrechnungszeitraum gezahlt wird. Nach dem Gesetzeswortlaut könnten auch solche Zuwendungen einbezogen sein, die nicht für Arbeitsleistungen in einem einzelnen Abrechnungszeitraum, sondern für Arbeiten in mehreren Zeiträumen und dann auf "einmal", dh in einer Summe, gezahlt werden. Der Senat hat hierzu jedoch bereits mehrfach entschieden, dass nicht der Zeitpunkt der Auszahlung maßgebend ist, sondern es entscheidend darauf ankommt, ob das gezahlte Entgelt Vergütung für die in einem einzelnen, dh bestimmten Abrechnungszeitraum geleistete Arbeit ist (Urteil vom 27. Oktober 1989, - 12 RK 9/88 -, BSGE 66, 34, 42 = SozR 2200 § 385 Nr 22 S 115 f; Urteile vom 7. Februar 2002, - B 12 KR 12/01 R -, BSGE 89, 158, 165 f = SozR 3-2400 § 28f Nr 3 S 11 und - B 12 KR 6/01 R -, SozR 3-2400 § 14 Nr 23 S 57 f). In Anwendung dieser Grundsätze hat der Senat in seinem Urteil vom 27. Oktober 1989 Montagebeteiligungen, die an Arbeitnehmer für mehrere Abrechnungszeiträume als Nachzahlungen geleistet wurden, als laufendes Arbeitsentgelt angesehen, weil sie sich als Lohn für Arbeiten in bestimmten, feststehenden oder feststellbaren Lohnabrechnungszeiträumen erwiesen (BSGE 66, 34, 40 = SozR 2200 § 385 Nr 22 S 113). In den Urteilen vom 7. Februar 2002 hat der Senat die Voraussetzungen, unter denen eine Beziehung zu bestimmten Abrechnungszeiträumen angenommen werden kann, für die dort zu beurteilenden Sachverhalte präzisiert. Der Senat hat darin den Gegenwert einer kostenlosen Kontoführung bei einer Sparkasse (BSGE 89, 158, 166 = SozR 3-2400 § 28f Nr 3 S 12) und verbilligter Flüge bei einer Fluggesellschaft (SozR 3-2400 § 14 Nr 23 S 58) als Einmalzahlungen zum beitragspflichtigen Arbeitsentgelt gerechnet, weil diese Zuwendungen nicht durch Arbeitsleistung in konkreten Entgeltabrechnungszeiträumen in dem Sinne erarbeitet waren, dass die Höhe des geldwerten Vorteils vom Umfang oder der Art der Arbeitsleistung abhing. - Bei Anlegung dieser Maßstäbe stellen die Aufwandsentschädigungen einmalig gezahltes Arbeitsentgelt dar. Im Zeitpunkt der Entstehung der Beitragsansprüche konnten sie einem konkreten Entgeltabrechnungszeitraum weder im Hinblick auf den Umfang noch die Art einer Arbeitsleistung zugeordnet werden.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung einer Zuwendung als laufendes Arbeitsentgelt oder Einmalzahlung ist derjenige der Entstehung

des Beitragsanspruchs. In einem weiteren Urteil vom 7. Februar 2002 (- B 12 KR 13/01 R -, SozR 3-2400 § 14 Nr 24) hat der Senat ausgeführt, dass es im Sozialversicherungsrecht aus Gründen der Rechtssicherheit grundsätzlich nicht hingenommen werden kann, dass nach Entstehung des Beitragsanspruchs die Bestimmung über die endgültige Höhe des Arbeitsentgelts und damit die Höhe der Beiträge von ungewissen, in der Zukunft liegenden Ereignissen abhängt, und daraus den Schluss gezogen, dass die Sozialversicherung insoweit sowohl zum Schutz des Beschäftigten als auch zum Schutz der Solidargemeinschaft bedingungsfeindlich ist. Er hat seine Entscheidung vor allem damit begründet, dass die Versicherungsträger bei Entstehung des Beitragsanspruchs anhand der Höhe des Arbeitsentgelts das versicherte Risiko bestimmen können müssten (SozR 3-2400 § 14 Nr 24 S 62). An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest.

Nach § 22 Abs 1 SGB IV entsteht der Anspruch auf den Gesamtsozialversicherungsbeitrag, wenn der Arbeitsentgeltanspruch entstanden ist, selbst wenn der Arbeitgeber das Arbeitsentgelt nicht gezahlt hat; insoweit folgt das Sozialversicherungsrecht - anders als das Steuerrecht - nicht dem Zuflussprinzip (vgl BSG, Urteil vom 30. August 1994 - 12 RK 59/92 -, BSGE 75, 61, 65 = SozR 3-2200 § 385 Nr 5 S 12 f; Urteil vom 21. Mai 1996 - 12 RK 64/94 -, BSGE 78, 224, 226 = SozR 3-2500 § 226 Nr 2 S 4 f; Urteil vom 7. Februar 2002 - B 12 KR 13/01 R -, SozR 3-2400 § 14 Nr 24 S 63; Urteile vom 14. Juli 2004 - B 12 KR 1/04 R, zur Veröffentlichung in BSGE und SozR vorgesehen - Breithaupt 2004, 971 und - B 12 KR 7/04 R -, SozR 4-2400 § 22 Nr 1 RdNr 9 ff). Hat der Arbeitnehmer allerdings Arbeitsentgelt tatsächlich erhalten (erzielt), kommt es nach § 14 Abs 1 SGB IV nicht darauf an, ob ein wirksamer (arbeitsrechtlicher) Anspruch auf das gezahlte Arbeitsentgelt bestand. Insoweit löst bereits der Zufluss des Arbeitsentgelts den Beitragsanspruch aus (SozR 3-2400 § 14 Nr 24 S 63). Im Fall ihrer materiellen Beitragspflicht (dazu unmittelbar nachfolgend) wäre der auf die Aufwandsentschädigungen zu entrichtende Gesamtsozialversicherungsbeitrag danach bereits im Zeitpunkt der Auszahlung der Aufwandsentschädigungen im Januar und Juli eines jeden Jahres entstanden. Entgegen der Ansicht der Revision ließ sich zu diesem Zeitpunkt die endgültige Höhe des Arbeitsentgelts und damit die Höhe der Beiträge (noch) nicht bestimmen.

Der Senat folgt der Beklagten darin, dass die Aufwandsentschädigungen im Zeitpunkt ihrer Auszahlung konkreten Arbeitsleistungen in bestimmten Entgeltabrechnungszeiträumen nicht zugeordnet werden konnten. Zu diesem Zeitpunkt waren die sie veranlassenden Arbeiten im Außendienst noch nicht geleistet und die Aufwendungen, die sie abgelten sollten, noch nicht entstanden. Auch bei "vorausschauender Betrachtungsweise" konnte eine Beziehung der Aufwandsentschädigungen zu Arbeiten in bestimmten Abrechnungszeiträumen nicht hergestellt werden. Inwieweit Vorauszahlungen, die als sonstige Bezüge iS des Einkommensteuerrechts nach § 40 Abs 1 Satz 1 Nr 1 EStG pauschal besteuert werden, sozialversicherungsrechtlich unter bestimmten Voraussetzungen als laufendes Arbeitsentgelt betrachtet und beitragsfrei bleiben können (vgl BSG, Urteile vom 7. Februar 2002 - B 12 KR 12/01 R -, BSGE 89, 158, 167 = SozR 3-2400 § 28f Nr 3 S 13 und - B 12 KR 6/01 R - SozR 3-2400 § 14 Nr 23 S 59), ist hier nicht zu entscheiden. Als die Aufwandsentschädigungen ausgezahlt wurden, waren lediglich die Kriterien bekannt, nach denen sie später abgerechnet werden sollten. Die Zahlungen sollten nicht allen Beschäftigten der Klägerin zukommen, sondern nur Kundendiensttechnikern an wechselnden Einsatzstellen, und das auch nur in dem Umfang, in dem tatsächlich Außendienst verrichtet wurde. Nach den Feststellungen des LSG war außerdem festgelegt, wie etwaige Abzüge zu errechnen waren. Dass die Kriterien für die spätere Zuordnung der Aufwandsentschädigungen bekannt waren, ersetzt nicht die zum Auszahlungszeitpunkt geforderte Zurechenbarkeit der Zahlungen selbst. Insbesondere ergibt sich eine solche Zurechenbarkeit entgegen der von der Klägerin wiederholt vorgetragenen Ansicht nicht daraus, dass sich der Zahlungsbetrag in Höhe von DM 2.000 als Produkt von Arbeitstagen im Jahresdurchschnitt (225) und durchschnittlicher täglicher Arbeitszeit von Kundendiensttechnikern (etwa neun Stunden) darstellen lässt. Abgesehen davon, dass die Höhe des Betrages auch im Hinblick auf die Begrenzungsregelung des § 40 Abs 1 Satz 3 EStG gewählt worden sein könnte, macht diese schematische Berechnung lediglich das Zustandekommen der Pauschale deutlich, gestattet jedoch keine Zuordnung der Aufwandsentschädigungen zu konkreten Arbeitsleistungen in bestimmten Entgeltabrechnungszeiträumen.

bb) Im Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 1997 waren die an die Beigeladenen zu 2) bis 5) gewährten Aufwandsentschädigungen demgegenüber nach § 2 Abs 1 Satz 1 Nr 2 ArEV beitragsfrei.

Nach § 2 Abs 1 Satz 1 Nr 2 ArEV in seiner am 1. Januar 1990 in Kraft getretenen, bis zum 31. Dezember 1998 geltenden und hier anzuwendenden Fassung vom 12. Dezember 1989 (aaO) sind dem Arbeitsentgelt Einnahmen nach § 40 Abs 2 EStG nicht zuzurechnen, soweit der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erhebt. Eine Pauschalierung mit den dort genannten festen Steuersätzen führt also unabhängig davon zur Beitragsfreiheit der pauschal versteuerten Einnahmen, ob diese beitragsrechtlich laufend oder einmalig gezahltes Arbeitsentgelt sind. - Die Voraussetzungen dieser Vorschrift lagen vor. Die Klägerin hat auf die im Jahre 1997 gewährten Aufwandsentschädigungen nach § 40 Abs 2 Satz 1 Nr 4 EStG Lohnsteuern mit einem Pauschsteuersatz erhoben.

Seit dem 28. Dezember 1996 darf der Arbeitgeber in Fällen der Einsatzwechseltätigkeit den von ihm vergüteten Verpflegungsmehraufwand, soweit die Vergütung bis zu 100 vH über die gesetzlichen Pauschbeträge hinausgeht, nach § 40 Abs 2 Satz 1 Nr 4 EStG pauschal versteuern. Nach den Feststellungen des LSG hat die Klägerin auch im Jahre 1997 Lohnsteuern mit einem Pauschsteuersatz erhoben, allerdings - wie in den Jahren zuvor - nach § 40 Abs 1 Satz 1 Nr 1 EStG. Von der Pauschalierungsmöglichkeit nach § 40 Abs 2 Satz 1 Nr 4 EStG hat sie erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums Gebrauch gemacht. Der Senat folgt dem LSG darin, dass dieser verspätete Wechsel zur Pauschalierung nach § 40 Abs 2 Satz 1 Nr 4 EStG nicht zur Beitragspflicht der Aufwandsentschädigungen führt. Zwar war der zur Beitragsfreiheit führende Tatbestand des § 2 Abs 1 Satz 1 Nr 2 ArEV im Zeitpunkt der Entstehung der Beitragsansprüche (noch) nicht erfüllt. Insoweit könnte zweifelhaft sein, ob die Klägerin nicht aus Gründen der Rechtssicherheit daran festgehalten werden muss, dass sie zu dieser Zeit noch nach § 40 Abs 1 Satz 1 Nr 1 EStG versteuerte. Indessen ist die Pauschalierung nach § 40 Abs 2 EStG anders als diejenige nach § 40 Abs 1 EStG von einem Antrag des Arbeitgebers und einer Zulassung durch das FA nicht abhängig. Der Arbeitgeber kann frei entscheiden, ob er die Pauschalierung nach § 40 Abs 1 EStG beantragt oder die Pauschalierung nach § 40 Abs 2 EStG durchführt. Versteuert er versehentlich nach höheren Steuersätzen, obwohl er, ohne hierbei einer Mitwirkung des FA zu bedürfen, die günstigeren Steuersätze des § 40 Abs 2 EStG hätte in Anspruch nehmen können, so darf ihm dieser Umstand beitragsrechtlich nicht zum Nachteil gereichen. Soweit die Klägerin die Zahlungen wie hier tatsächlich pauschal versteuert hat, schadet die nachträgliche Änderung der Besteuerungsgrundlage also nicht, weil sich der Steuersatz für die Pauschalversteuerung dadurch nicht nachträglich erhöht.

c) Ob die Beitragsforderungen für die Jahre 1992 und 1993 bei ihrer Feststellung im Dezember 1998 verjährt waren (§ 25 SGB IV), kann der Senat nicht abschließend entscheiden. Insoweit fehlen die notwendigen Feststellungen.

Bei der Verjährung von Beitragsforderungen unterscheidet § 25 Abs 1 SGB IV zwischen einer kurzen vierjährigen Verjährungsfrist und einer langen 30-jährigen Verjährungsfrist. Nach Satz 1 des § 25 Abs 1 SGB IV verjähren Ansprüche auf Beiträge in vier Jahren nach Ablauf des

Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden sind. Vorsätzlich vorenthaltene Beiträge verjähren dagegen nach Satz 2 der Vorschrift in 30 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden sind. Ob die Beitragsforderungen für die Jahre 1992 und 1993 verjährt sind, richtet sich folglich danach, ob sie iS des § 25 Abs 1 Satz 2 SGB IV vorsätzlich vorenthalten worden sind, denn bei Geltung der kurzen Verjährungsfrist waren die Forderungen für die Jahre 1992 und 1993 verjährt, als sie mit dem angefochtenen Bescheid vom 21. Dezember 1998 geltend gemacht wurden. Für die Geltung der kurzen Verjährungsfrist ist entscheidend, dass der Arbeitgeber bis zum Ablauf der vierjährigen Verjährungsfrist gutgläubig geblieben ist. War er bei Fälligkeit der Beiträge (hier in den Jahren 1992 und 1993) gutgläubig, ist aber vor Ablauf der kurzen Verjährungsfrist (hier im Anschluss an die Lohnsteuer-Außenprüfung im September 1996) bösgläubig geworden, so gilt die 30jährige Verjährungsfrist (Urteil vom 30. März 2000 - B 12 KR 14/99 R -, BSG SozR 3-2400 § 25 Nr 7 S 33).

Für Vorsatz, wie ihn § 25 Abs 1 Satz 2 SGB IV voraussetzt, sind seit der Neuregelung der Verjährung durch das am 1. Juli 1977 in Kraft getretene SGB IV das Bewusstsein und der Wille erforderlich, die Abführung der fälligen Beiträge zu unterlassen. Wie der Senat in seinem Urteil vom 21. Juni 1990 (12 RK 13/89, USK 90106 = Die Beiträge 1991, 112 ff) ausgeführt hat, reicht es für die Geltung der 30jährigen Verjährungsfrist aus, wenn der Schuldner die Beiträge mit bedingtem Vorsatz vorenthalten hat, er also seine Beitragspflicht für möglich gehalten, die Nichtabführung der Beiträge aber billigend in Kauf genommen hat. Auf die hierbei anzuwendenden Beurteilungsmaßstäbe hat der Senat in seinem Urteil vom 30. März 2000 (B 12 KR 14/99 R - SozR 3-2400 § 25 Nr 7 S 35 f) im Einzelnen hingewiesen.

Das angefochtene Urteil enthält keine Feststellungen zum Vorsatz der Klägerin. Insoweit müssten sich konkrete Tatsachen feststellen lassen, die nach der Lohnsteuer-Außenprüfung im September 1996 den Vorsatz des Vorenthaltens von Beiträgen ergeben. Bei den noch durchzuführenden Ermittlungen wird das LSG zu berücksichtigen haben, dass das FA anlässlich seiner Prüfung nur die unzutreffende Anwendung von Steuersätzen beanstandet, die tatsächlich durchgeführte, von ihm genehmigte Praxis pauschaler Versteuerung der Aufwandsentschädigungen aber nicht gerügt hat. Andererseits wird das LSG überprüfen müssen, ob die Klägerin von vornherein ausschließen durfte, dass die von ihr geleisteten Zahlungen, die gerade nicht als laufender Arbeitslohn, sondern als sonstiger Bezug versteuert wurden, nicht doch auch einmalig gezahltes Arbeitsentgelt sein konnten. Ob der von der Klägerin behauptete Kontakt zur AOK Schleswig-Holstein bestanden und diese Auskünfte dahingehend erteilt hat, dass die Aufwandsentschädigungen der Beitragspflicht nicht unterlägen, ist ebenfalls ungeklärt. Ferner befindet sich der im Anschluss an die Lohnsteuer-Außenprüfung erteilte Lohnsteuerhaftungsbescheid nicht bei den Akten, der möglicherweise Hinweise auf die beitragsrechtliche Behandlung der Aufwandsentschädigungen enthalten könnte. Bei der Prüfung des Vorsatzes darf schließlich nicht unbeachtet gelassen werden, dass zur Klärung der Aufwandsentschädigungen als beitragspflichtige Einmalzahlungen ein Revisionsverfahren notwendig war.

2. Notwendige Feststellungen fehlen auch für die Entscheidung des Senats darüber, ob die Beklagte auf die Beitragsforderungen für die Jahre 1992 bis 1996 entfallende Säumniszuschläge erheben durfte (§ 24 SGB IV).

Nach § 24 Abs 1 Satz 1 SGB IV ist für Beiträge und Beitragsvorschüsse, die der Zahlungspflichtige nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages gezahlt hat, für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 vH des rückständigen, auf DM 100 (ab 1. Januar 2002: 50 ¤) abgerundeten Betrages zu zahlen. Säumniszuschläge können regelmäßig auch rückwirkend festgesetzt werden (BSG, Urteil vom 17. Mai 2001 - B 12 KR 32/00 R - BSGE 88, 146, 150 = SozR 3-2400 § 24 Nr 4 S 13). Sie dürfen nach § 24 Abs 2 Satz 1 SGB IV gegenüber dem Arbeitgeber nur dann nicht rückwirkend erhoben werden, wenn die Beitragsforderung durch Bescheid mit Wirkung für die Vergangenheit festgestellt wird und der Beitragsschuldner glaubhaft macht, dass er unverschuldet keine Kenntnis von der Zahlungspflicht hatte. - Die Beklagte macht für in der Zeit vom 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 1996 entstandene Beiträge Säumniszuschläge ab 16. Februar 1997 geltend. Für den Beginn der Erhebung der genannten Säumniszuschläge knüpft sie an die Lohnsteuer-Außenprüfung im September 1996 an. Die Gutgläubigkeit der Klägerin sieht sie im Zeitpunkt des Zugangs des Lohnsteuerhaftungsbescheides als entfallen an.

Das Urteil des LSG enthält keine Feststellungen dazu, ob die Unkenntnis der Klägerin von ihrer Zahlungspflicht unverschuldet oder verschuldet war. Für die Frage, ob unverschuldet keine Kenntnis von der Zahlungspflicht vorgelegen hat, ist in Ermangelung anderer Maßstäbe auf diejenigen zurückzugreifen (vgl Küttner/Schlegel, Personalbuch 2004 "Säumniszuschlag" RdNr 16), die der Senat für die Beurteilung des Vorsatzes iS des § 25 Abs 1 Satz 2 SGB IV entwickelt hat (vgl BSG, Urteil vom 30. März 2000 - B 12 KR 14/99 R - SozR 3-2400 § 25 Nr 7 S 35 f). Im Rahmen seiner Ermittlungen wird das LSG bei der Prüfung des subjektiven Tatbestandes des § 24 Abs 2 Satz 1 SGB IV daher ähnliche Überlegungen anzustellen haben.

Die Kostenentscheidung bleibt der abschließenden Entscheidung des LSG vorbehalten.
Rechtskraft
Aus
Login
BRD
Saved
2005-04-12