

## B 5 RS 1/20 R

Land  
Bundesrepublik Deutschland  
Sozialgericht  
Bundessozialgericht  
Sachgebiet  
Sonstige Angelegenheiten  
1. Instanz  
SG Meiningen (FST)  
Aktenzeichen  
S 5 R 3136/10  
Datum  
17.10.2013  
2. Instanz  
Thüringer LSG  
Aktenzeichen  
L 3 R 837/18  
Datum  
15.05.2019  
3. Instanz  
Bundessozialgericht  
Aktenzeichen  
B 5 RS 1/20 R  
Datum  
09.12.2020  
Kategorie  
Urteil

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Thüringer Landessozialgerichts vom 15. Mai 2019 geändert und die Berufung gegen das Urteil des Sozialgerichts Meiningen vom 17. Oktober 2013 insgesamt zurückgewiesen.

Außergerichtliche Kosten sind auch im Berufungs- und Revisionsverfahren nicht zu erstatten.

G r ü n d e :

I

1

Die Beteiligten streiten im Rahmen eines Überprüfungsverfahrens noch darüber, ob Pflegegeld, das der Kläger während seiner Zugehörigkeit zum Sondersversorgungssystem der Angehörigen der Deutschen Volkspolizei der DDR (*Nr 2 der Anl 2 zum AAÜG*) erhalten hat, als Arbeitsentgelt festzustellen ist.

2

Der 1939 geborene Kläger stand ab 9.1.1958 bis 30.9.1990 in einem Dienstverhältnis zur Deutschen Volkspolizei der vormaligen DDR (VP). Der Beklagte stellte für diese Zeit die Zugehörigkeit zum Sondersversorgungssystem Nr 2 der Anl 2 zum AAÜG sowie die in diesem Zeitraum erzielten Jahresbruttoentgelte fest (*Bescheid vom 15.10.1998*). Dabei berücksichtigte er das erhaltene Pflege- und Bekleidungs-geld nicht. In den Jahren 1982 bis 1990 überschritten die festgestellten Entgelte bereits die Jahreshöchstverdienstgrenzen nach Anl 3 zum AAÜG.

3

Mit Schreiben vom 18.1.2009 stellte der Kläger unter Verweis auf die Entscheidung des BSG zur Berücksichtigung von Jahresendprämien einen Überprüfungsantrag, mit dem er die Einbeziehung gezahlter "Zuschläge und Abgeltungen" als Arbeitsentgelt begehrte. Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit der Begründung ab, die Entscheidung des BSG sei speziell für die Jahresendprämie ergangen. Für den Bereich der Sondersversorgungssysteme sei nur der Verdienst zu berücksichtigen, der für eine Rentenberechnung von Bedeutung sei (*Ablehnungsbescheid vom 5.10.2009*). Dies sei bei Pflege- und Bekleidungs-geld nicht der Fall. Nach Untätigkeitsklage erging der Widerspruchsbescheid vom 18.11.2010, in dem der Beklagte den Widerspruch zurückwies. Das Pflegegeld sei kein Arbeitsentgelt iS von [§ 14 SGB IV](#) gewesen. Es habe keinen Lohn-, sondern Aufwandsersatzcharakter gehabt.

4

Mit seiner Klage hat der Kläger beantragt, die Verwaltungsentscheidung des Beklagten aufzuheben und diesen zu verpflichten, den Bescheid vom 15.10.1998 zu ändern und gezahltes Verpflegungs- und Bekleidungsgeld als weitere Arbeitsentgelte festzustellen. Das SG hat die Klage abgewiesen. Das an den Kläger gezahlte Verpflegungs- und Bekleidungsgeld sei kein Arbeitsentgelt iS von [§ 14 SGB IV](#). Es sei nicht Sinn und Zweck des AAÜG, vorhandene Privilegien weiter zu manifestieren und Ungleichbehandlungen zugunsten von Sonderversorgungsberechtigten fortzuschreiben. Auch bestimme [§ 3 Nr 4 Buchst c EStG](#), dass spezielle Einkünfte von Polizeibeamten steuerfrei sein sollten (*Urteil vom 17.10.2013*).

5

Auf die Berufung des Klägers hat das LSG das Urteil des SG teilweise aufgehoben und den Beklagten verpflichtet, das im Zeitraum von 1961 bis 1981 gezahlte Verpflegungsgeld als Arbeitsentgelt iS von [§ 6 Abs 1 Satz 1 AAÜG](#) iVm [§ 14 Abs 1 Satz 1 SGB IV](#) festzustellen. Wenn bei Erlass der Vorschriften zum Verpflegungsgeld angeführt worden sei, dass dessen Zahlung notwendig sei, um im Zuge lohnpolitischer Maßnahmen zumindest eine Angleichung der Einkommen der VP-Angehörigen zu denjenigen der Angehörigen anderer bewaffneter Organe herbeizuführen, gehe dies weit über einen betriebsfunktionalen Zusammenhang hinaus. Auch spreche die Höhe des Verpflegungsgelds - gerade im Verhältnis zum Gesamteinkommen - für dessen Einstufung als Arbeitsentgelt. Die Beschäftigten hätten das Verpflegungsgeld tatsächlich in nicht überprüfbarem Rahmen und Maße einsetzen können. Auch sei es auf der Grundlage des am 1.8.1991 geltenden Steuerrechts lohnsteuerpflichtig nach [§ 19 Abs 1 Satz 1 Nr 1 und Satz 2 EStG](#) gewesen. Hinsichtlich des Bekleidungsgelds hat das LSG die Berufung zurückgewiesen (*Urteil vom 15.5.2019*).

6

Mit der vom Senat zugelassenen Revision rügt der Beklagte eine Verletzung von §§ 6, 8 AAÜG und von [§ 14 SGB IV](#). Würde das Verpflegungsgeld als Arbeitsentgelt berücksichtigt, würden Rentenvorteile erworben, die im Versorgungsrecht der DDR nicht begründet worden seien. Bei der Subsumtion unter den Begriff des Arbeitsentgelts müssten Sinn und Zweck einer Leistung nach dem Verständnis der DDR zugrunde gelegt werden. Das LSG habe den Verpflegungsordnungen eine fehlerhafte Zweckbestimmung entnommen. Die Gesamtwürdigung ergebe, dass der mit dem Verpflegungsgeld verfolgte betriebliche Zweck im Vordergrund gestanden habe. Eine Erhöhung der Nettoeinkünfte habe durch die vorrangig kostenfreie Verpflegung nicht erreicht werden sollen. Das Verpflegungsgeld sei das Surrogat für die im Übrigen kostenlose Gemeinschaftsverpflegung gewesen. Gegen eine Einkommenserhöhung spreche auch, dass zeitgleich mit der Einführung des Verpflegungsgelds die Nichtkaserniertenzulage an Wachtmeister sowie die Lohnzuschläge für Offiziere und Wachtmeister abgeschafft worden seien. Die Höhe des Verpflegungsgelds habe den Lebenshaltungskosten für eine gesunde und abwechslungsreiche Ernährung entsprochen, wie sie auch für die Vollverpflegung festgelegt worden sei.

7

Der Beklagte  
beantragt,

das Urteil des Thüringer Landessozialgerichts vom 15. Mai 2019 zu ändern und die Berufung gegen das Urteil des Sozialgerichts Meiningen vom 17. Oktober 2013 insgesamt zurückzuweisen.

8

Der Kläger beantragt,

die Revision des Beklagten zurückzuweisen.

9

Die angefochtene Entscheidung sei in der Sache zutreffend. Tatsächlich sei die Teilnahme an der Gemeinschaftsverpflegung die große Ausnahme gewesen. Bei Einführung des Verpflegungsgelds seien nur 2,8 % der Angehörigen der VP, in der Zeit von 1960 bis 1990 nur weniger als 5 % kaserniert untergebracht gewesen. In der Regel hätten die Mitarbeiter der VP Verpflegungsgeld erhalten. Das Verpflegungsgeld sei als Nettobetrag ohne Hinweise auf eine zweckgebundene Verwendung ausgezahlt worden und habe zu einer erheblichen Einkommensverbesserung geführt. Die Entscheidung des Senats vom 27.6.2019 ([B 5 RS 2/18 R](#)) zum Verpflegungsgeld in der Zollverwaltung könne nicht auf die andersartigen Strukturen der VP übertragen werden.

II

10

Die zulässige Revision des Beklagten ist auch in der Sache erfolgreich ([§ 170 Abs 2 SGG](#)). Entgegen der Ansicht des Berufungsgerichts ist das Verpflegungsgeld nicht als Bestandteil des nach § 6 Abs 1 Satz 1 AAÜG festzustellenden Arbeitsentgelts zu berücksichtigen.

11

A. Die Revision ist zulässig.

12

Mit der Rüge, das LSG habe §§ 6, 8 AAÜG iVm [§ 14 SGB IV](#) verletzt, indem es den maßgeblichen Vorschriften der vormaligen DDR zum Verpflegungsgeld eine fehlerhafte Zweckbestimmung entnommen habe, stützt der Beklagte seine Revision entsprechend der Vorgabe des [§ 162 SGG](#) auf die Verletzung von Vorschriften des Bundesrechts. Dass die Regelwerke der DDR selbst kein Bundesrecht darstellen, ist insoweit unerheblich (vgl BSG Urteil vom 27.6.2019 - [B 5 RS 2/18 R](#) - [BSGE 128, 219](#) = SozR 4-8570 § 6 Nr 8, RdNr 20 - in Abgrenzung zu BSG Urteil vom 30.6.1998 - [B 4 RA 11/98 R](#) - juris RdNr 12).

13

Die nach Bundesrecht vorzunehmende Einordnung des Verpflegungsgelds ist auf der Grundlage der Zweckbestimmungen vorzunehmen, die mit diesen Zahlungen nach den einschlägigen Regelungen der ehemaligen DDR verfolgt worden sind (vgl BSG Urteil vom 30.10.2014 - [B 5 RS 1/13 R](#) - SozR 4-8570 § 6 Nr 6 RdNr 16). Die Ermittlung dieser Zweckbestimmungen ist Gegenstand der Tatsachenfeststellung des Berufungsgerichts (vgl BSG Urteil vom 27.6.2019 - [B 5 RS 2/18 R](#) - [BSGE 128, 219](#) = SozR 4-8570 § 6 Nr 8, RdNr 13); hiergegen gerichtete Angriffe sind im Rahmen der hier erhobenen Sachrüge grundsätzlich unzulässig (vgl [§ 163 SGG](#)). Diese Beschränkung gilt aber ausnahmsweise dann nicht, wenn die Feststellungen des LSG sog generelle Tatsachen betreffen (vgl BSG Urteil vom 13.12.2005 - [B 1 KR 21/04 R](#) - SozR 4-2500 § 18 Nr 5 RdNr 18 mwN). Der Senat hat vor diesem Hintergrund und unter Aufgabe früherer Rechtsprechung entschieden, dass die Besoldungs- und Verpflegungsordnungen der DDR-Zollverwaltung solche generellen Tatsachen darstellen (BSG Urteil vom 27.6.2019 - [B 5 RS 2/18 R](#) - aaO RdNr 14 ff). Nichts anderes gilt für die hier maßgeblichen Regelungen zum Verpflegungsgeld im Bereich der VP. Das Revisionsgericht ist daher nicht gehindert, darauf bezogene allgemeine Feststellungen, die der Anwendung des bundesrechtlichen Tatbestandsmerkmals "Arbeitsentgelt" dienen, auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit zu überprüfen (vgl BSG Urteil vom 27.6.2019 - [B 5 RS 2/18 R](#) - aaO RdNr 18). Ob die Regelungen nach dem Vorbringen des Beklagten in seiner Revisionsbegründung "legitim zustande kamen", ist in diesem Kontext ohne Belang.

14

B. Die Revision ist begründet. Das LSG hat zu Unrecht den im Überprüfungsverfahren geltend gemachten Anspruch des Klägers auf Feststellung von Verpflegungsgeld als weiteres Arbeitsentgelt bejaht.

15

I. Der Kläger begehrt im Wege der Kombination ([§ 56 SGG](#)) einer Anfechtungsklage und zweier Verpflichtungsklagen ([§ 54 Abs 1 Satz 1 Alt 1 und 3 SGG](#)), die Ablehnungsentscheidung im Bescheid vom 5.10.2009 und den Widerspruchsbescheid vom 18.11.2010 ([§ 95 SGG](#)) aufzuheben sowie den Beklagten zu verpflichten, den bindend gewordenen ([§ 77 SGG](#)) Verwaltungsakt zur Feststellung der Höchstbeträge seiner Arbeitsentgelte im Bescheid vom 15.10.1998 teilweise zurückzunehmen und anstelle der alten Entgelthöchstbeträge neue Höchstbeträge unter Einbeziehung des Verpflegungsgelds festzusetzen.

16

1. Die erstrebte Rücknahme richtet sich nach [§ 44 SGB X](#), der auch im Rahmen des AAÜG anwendbar ist ([§ 8 Abs 3 Satz 2 AAÜG](#); s auch BSG Urteil vom 27.6.2019 - [B 5 RS 2/18 R](#) - [BSGE 128, 219](#) = SozR 4-8570 § 6 Nr 8, RdNr 26 und ausführlich BSG Urteil vom 30.1.1996 - [4 RA 16/95](#) - [BSGE 77, 253](#), 257 = SozR 3-8570 § 13 Nr 1 S 5). Da sich [§ 44 Abs 1 SGB X](#) nur auf solche bindenden Verwaltungsakte bezieht, die - anders als die feststellenden Verwaltungsakte im Bescheid vom 15.10.1998 - unmittelbar Ansprüche auf nachträglich erbringbare "Sozialleistungen" ([§ 11 Satz 1 SGB I](#)) betreffen (BSG Urteil vom 29.5.1991 - [9a/9 RVs 11/89](#) - [BSGE 69, 14](#), 16 = SozR 3-1300 § 44 Nr 3 S 8 f), kommt als Grundlage für den vom Kläger geltend gemachten Rücknahmeanspruch nur Abs 2 aaO in Betracht. Nach dieser Vorschrift ist ein rechtswidriger nicht begünstigender Verwaltungsakt, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft zurückzunehmen (Satz 1). Er kann auch für die Vergangenheit zurückgenommen werden (Satz 2). Der bestandskräftige Bescheid vom 15.10.1998, der in Bezug auf die geltend gemachten Verpflegungsgelder keinen rechtlich erheblichen Vorteil begründet oder bestätigt hat und noch nicht erledigt ist, ist im Zeitpunkt seiner Bekanntgabe nicht rechtswidrig gewesen. Das Verpflegungsgeld ist nicht als Arbeitsentgelt festzustellen.

17

2. Als Anspruchsgrundlage für die Feststellung zusätzlichen Arbeitsentgelts kommt allein § 8 Abs 2, Abs 3 Satz 1 und Abs 4 Nr 2 AAÜG in Betracht. Nach § 8 Abs 3 Satz 1 AAÜG hat der Beklagte als Versorgungsträger für das Sonderversorgungssystem der Anl 2 Nr 2 (§ 8 Abs 4 Nr 2 AAÜG iVm Art 13 Abs 1 Einigungsvertrag <EinigVtr> und § 22 Ländereinführungsgesetz vom 22.7.1990, GBl DDR I 955) den Berechtigten durch Bescheid den Inhalt der Mitteilung nach Abs 2 aaO bekannt zu geben. Diese Mitteilung hat ua "das tatsächlich erzielte Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen" (= Arbeitsverdienste) zu enthalten.

18

a) Maßstabsnorm, nach der sich bestimmt, welche Arbeitsverdienste den Zugehörigkeitszeiten zu einem (Sonder-)Versorgungssystem der DDR zuzuordnen sind, ist § 6 Abs 1 Satz 1 AAÜG. Danach ist den Pflichtbeitragszeiten nach diesem Gesetz (vgl § 5 AAÜG) für jedes Kalenderjahr "als Verdienst (§ 256a Abs. 2 Sechstes Buch Sozialgesetzbuch)" das erzielte Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen zugrunde zu legen.

19

aa) § 6 Abs 1 Satz 1 AAÜG stellt unabhängig von einer Beitragszahlung nur auf das "erzielte Arbeitsentgelt" ab. Das beruht darauf, dass manche Versorgungssysteme der DDR keine Beitragspflicht und insbesondere keine Beitragslasten der Arbeitnehmer vorsahen (vgl BSG Urteil vom 23.8.2007 - [B 4 RS 4/06 R](#) - [SozR 4-8570 § 6 Nr 4 RdNr 23](#); s auch *Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP zum RÜG, BT-Drucks 12/405 S 113 - Nr 4 Buchst b*). Zwar werden dadurch die Angehörigen der Zusatz- und Sonderversorgungssysteme der DDR gegenüber den Mitgliedern der Sozialpflichtversicherung und ggf der Freiwilligen Zusatzrentenversicherung (FZR) bei der Rentenberechnung nach dem SGB VI bessergestellt (vgl BSG aaO RdNr 21 ff). Bei Letztgenannten werden nur Arbeitsverdienste und Einkünfte berücksichtigt, für die jeweils Pflichtbeiträge zur Sozialpflichtversicherung der DDR und ggf freiwillige Beiträge zur FZR gezahlt worden sind (§ 256a Abs 2 SGB VI, mit Ergänzung in Abs 3 hinsichtlich weiterer "beitragspflichtigen Arbeitsverdienste und Einkünfte" - sog Überentgelte). Diese Privilegierung der Zusatz- oder Sonderversorgten ist jedoch untrennbar mit dem Sinn und Zweck des AAÜG verknüpft, den im EinigVtr ausdrücklich angeordneten Schutz der in den Zusatz- und Sonderversorgungssystemen der DDR erworbenen Rechtspositionen (vgl Art 9 Abs 2 iVm Anl II Kap VIII Sachgebiet H Abschn III Nr 9 Buchst b EinigVtr) zu gewährleisten (vgl BSG Urteil vom 23.8.2007 - [B 4 RS 4/06 R](#) - aaO RdNr 22; zum Eigentumsschutz der Anwartschaften und Ansprüche aus den Zusatz- und Sonderversorgungssystemen trotz fehlender Beitragszahlung s auch BVerfG Urteil vom 28.4.1999 - [1 BvL 32/95](#) ua - [BVerfGE 100, 1](#), 35 = [SozR 3-8570 § 10 Nr 3](#) S 49 f).

20

bb) Entgegen dem Vortrag des Beklagten in seiner Revisionsbegründung kommt es für die Qualifizierung als Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen iS des § 6 Abs 1 Satz 1 AAÜG auch nicht entscheidend darauf an, ob die Entgelte nach den Regelungen der DDR bei der Berechnung der Versorgungsleistungen einzubeziehen und insofern "versorgungswirksam" waren (zur fehlenden Versorgungswirksamkeit des Pflegegelds s ua § 24 Abs 1 Satz 2 der Versorgungsordnung vom 28.2.1953, § 23 Abs 2 der Versorgungsordnung vom 1.7.1954 und zur Rentenberechnung auf der Grundlage der Bruttodurchschnittsvergütung, dh der Vergütung, für die Beiträge gemäß der Versorgungsordnung abgeführt wurden, § 23 Nr 1, § 24 Nr 1 der Versorgungsordnung idF ab 1.4.1961 bzw Nr 36 Abs 1 und 2 der Versorgungsordnung idF vom 1.12.1966 sowie Abschn C Ziff III Nr 2 der Versorgungsordnung idF vom 1.12.1985). Hierfür könnte zwar angeführt werden, dass nach § 1 Abs 1 Satz 1 AAÜG nur solche Ansprüche und Anwartschaften in die gesetzliche Rentenversicherung zu überführen waren, die aufgrund der Zugehörigkeit zu einem Zusatz- oder Sonderversorgungssystem im Beitrittsgebiet "erworben worden sind" (auf die Überführung der "erworbenen Ansprüche und Anwartschaften" stellt auch Anl II Kap VIII Sachgebiet H Abschn III Nr 9 Buchst b und c zum EinigVtr ab, vorbehaltlich einer Abschaffung ungerechtfertigter und des Abbaus überhöhter Leistungen; zu diesem Überführungsprogramm s bereits BSG Urteil vom 27.1.1993 - [4 RA 40/92](#) - [BSGE 72, 50](#), 65 = [SozR 3-8570 § 10 Nr 1](#) S 17 f).

21

Der Gesetzgeber hat jedoch eine im Entwurf der Bundesregierung zum 2. AAÜG-Änderungsgesetz vorgesehene Klarstellung in § 6 Abs 10 AAÜG in dem Sinne, dass nur diejenigen Entgelte, die nach den im Beitrittsgebiet maßgebenden leistungsrechtlichen Regelungen des jeweiligen Versorgungssystems berücksichtigungsfähig waren, auch in die Rentenberechnung nach dem SGB VI einbezogen werden, ausdrücklich nicht in die endgültige Gesetzesfassung übernommen. Die Bundesregierung hatte ihren Vorschlag ua damit begründet, dass eine Besserstellung der Zusatz- oder Sonderversorgten gegenüber den Sozial- oder FZR-Versicherten verhindert werden solle. Die Einschränkung auf das im jeweiligen Versorgungssystem rentenwirksame Entgelt führe zu einer einheitlichen Verfahrensweise bei allen Sicherungssystemen des Beitrittsgebiets und berücksichtige deren jeweilige Besonderheiten (vgl BT-Drucks 14/5640 S 14 zu Nr 2 <§ 6>, zu Buchst b und ebenso BR-Drucks 3/01 S 3, 21 f; Patz, ZFSH/SGB 2013, 255 Fn 61 bzw 86, schreibt dieses Vorhaben fälschlich einer Initiative des Bundesrats zu, dessen Stellungnahme sich aber mit einem gänzlich anderen Gegenstand befasst, vgl BT-Drucks 14/5640 S 24). Die Mehrheit des Ausschusses für Arbeit und Sozialordnung hat zwar den auf eine Streichung des § 6 Abs 10 AAÜG zielenden Antrag der Fraktion der PDS abgelehnt (vgl BT-Drucks 14/6063 S 23 linke Spalte unten), gleichwohl aber beschlossen, den von der Bundesregierung vorgeschlagenen § 6 Abs 10 AAÜG wegzulassen (BT-Drucks 14/6063 S 9 - zu Art 1 Nr 2 Buchst b). Die Klarstellung sei "entbehrlich, da die Rechtsprechung die bisherige bewährte Verwaltungspraxis, Besonderheiten nach den im Beitrittsgebiet maßgebenden Regelungen bei

der Bestimmung von Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen zu beachten, berücksichtigt" (*BT-Drucks 14/6063 S 31 zu Art 1*).

22

Insbesondere gestützt auf diese Gesetzgebungsgeschichte hat der Senat bereits entschieden, dass der Arbeitsentgeltbegriff iS des § 6 AAÜG nicht nur losgelöst von früherer Beitragszahlung oder Beitragserstattung, sondern ebenso unabhängig von einer Versorgungswirksamkeit der Entgelte nach den Regelungen der DDR ist (*BSG Urteil vom 29.10.2015 - B 5 RS 8/14 R - juris RdNr 24 - dort unter Bezugnahme auf die in BT-Drucks 14/6063 S 24 wiedergegebene Begründung; s dazu auch Patz, ZFSH/SGB 2013, 255, 261 f*). Es besteht keine Veranlassung, diese Entscheidung infrage zu stellen, zumal die unterschiedlichen Auffassungen hier zu demselben Ergebnis führen. Auch bei Zugrundelegung der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung ergibt sich, dass das an Angehörige der VP gezahlte Pflegegeld kein Arbeitsentgelt im Sinne dieser Vorschrift ist.

23

b) Welche Entgelte iS des § 6 Abs 1 Satz 1 AAÜG als Arbeitsentgelt anzusehen sind, richtet sich nach [§ 14 SGB IV](#) und den diese Norm ergänzenden Vorschriften des Bundesrechts. Das hat der vormalig für die Rentenüberleitung zuständige 4. Senat des BSG in ständiger Rechtsprechung entschieden (*vgl Urteil vom 23.6.1998 - B 4 RA 61/97 R - SozR 3-8570 § 5 Nr 4 S 18 = juris RdNr 20; Urteil vom 4.5.1999 - B 4 RA 6/99 R - SozR 3-8570 § 8 Nr 3 S 16 = juris RdNr 17; Urteil vom 2.8.2000 - B 4 RA 41/99 R - juris RdNr 18; Urteil vom 29.1.2004 - B 4 RA 19/03 R - SozR 4-8570 § 8 Nr 1 RdNr 11; Urteil vom 23.8.2007 - B 4 RS 4/06 R - SozR 4-8570 § 6 Nr 4 RdNr 18 ff, 24*). Der erkennende Senat hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen (*vgl etwa Urteil vom 30.10.2014 - B 5 RS 1/13 R - SozR 4-8570 § 6 Nr 6 RdNr 15; Urteil vom 23.7.2015 - B 5 RS 9/14 R - NZS 2016, 77, 78 f = juris RdNr 14; Urteil vom 27.6.2019 - B 5 RS 2/18 R - BSGE 128, 219 = SozR 4-8570 § 6 Nr 8, RdNr 29*).

24

Nach [§ 14 Abs 1 Satz 1 SGB IV](#) sind Arbeitsentgelt alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung, gleichgültig ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen besteht, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie geleistet werden und ob sie unmittelbar aus der Beschäftigung oder im Zusammenhang mit ihr erzielt werden. Dabei muss zwischen der Beschäftigung und der Leistung ein "ursächlicher Zusammenhang" bestehen, um Arbeitsentgelt annehmen zu können (*vgl BSG Urteil vom 27.6.2019 - B 5 RS 2/18 R - BSGE 128, 219 = SozR 4-8570 § 6 Nr 8, RdNr 30 mwN*). Liegt Arbeitsentgelt in diesem Sinne vor, ist weiter zu prüfen, ob sich ausnahmsweise ein Ausschluss ergibt. Dies kommt in Betracht, wenn "Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse oder ähnliche Einnahmen" zu Löhnen oder Gehältern "zusätzlich" gewährt werden und lohnsteuerfrei sind ([§ 17 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SGB IV](#) iVm [§ 1 Arbeitsentgeltverordnung <ArEV>](#)). Soweit es im letztgenannten Zusammenhang auf Vorschriften des Steuerrechts ankommt, ist das am 1.8.1991 - dem Tag des Inkrafttretens des AAÜG - geltende Steuerrecht maßgeblich (*vgl BSG Urteil vom 23.8.2007 - B 4 RS 4/06 R - SozR 4-8570 § 6 Nr 4 RdNr 35 ff*).

25

Die Anwendung dieser bundesrechtlichen Maßstabnormen unter Berücksichtigung der genannten Prüfungsschritte erfordert die vollumfängliche Ermittlung und Feststellung des einschlägigen Sachverhalts durch die Tatsachengerichte. Hierzu gehört neben der Feststellung der Zahlungsmodalitäten im Einzelnen (zB Zahlungsbeginn, -unterbrechung und -ende, schwankende oder konstante Höhe, Entgeltfortzahlung an dienstfreien Tagen, einsatz[un]abhängige Gewährung) auch die Feststellung und exakte zeitliche Zuordnung derjenigen Regelungen der DDR, aus denen sich der Sinn der infrage stehenden Zahlungen ergibt (*vgl BSG Urteil vom 23.8.2007 - B 4 RS 4/06 R - SozR 4-8570 § 6 Nr 4 RdNr 29; BSG Urteil vom 30.10.2014 - B 5 RS 1/13 R - SozR 4-8570 § 6 Nr 6 RdNr 16 f*). Grundsätzlich erfolgt die Prüfung anhand der einschlägigen abstrakt-generellen Vorgaben der zuständigen Stellen der früheren DDR (*vgl BSG Urteil vom 30.10.2014 - B 5 RS 1/13 R - SozR 4-8570 § 6 Nr 6 RdNr 16*). Nur wenn für den streitbefangenen Zeitraum keine abstrakt-generellen Vorgaben der zuständigen Stellen verfügbar sind, können auch weitere Verlautbarungen herangezogen werden (*vgl BSG Urteil vom 27.6.2019 - B 5 RS 2/18 R - BSGE 128, 219 = SozR 4-8570 § 6 Nr 8, RdNr 58*). Die Bedeutung dieser Texte ist dabei ausschließlich nach objektiven Auslegungskriterien und insbesondere unter Beachtung ihres Wortlauts zu bestimmen (*BSG Urteil vom 27.6.2019 - B 5 RS 2/18 R - aaO RdNr 32*). Auf das Verständnis bzw die Verwaltungspraxis der Staatsorgane der früheren DDR oder die praktische Durchführung im Einzelfall kommt es nicht an.

26

II. Nach diesen Grundsätzen ist das Pflegegeld, das der Kläger als Angehöriger der VP in den Jahren 1961 bis 1981 erhalten hat, nicht als Arbeitsentgelt iS von § 6 Abs 1 Satz 1 AAÜG festzustellen. Dabei braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob das Pflegegeld zu den in [§ 14 SGB IV](#) genannten Einnahmen zählt (*vgl dazu BSG Urteil vom 26.5.2004 - B 12 KR 5/04 R - SozR 4-2400 § 14 Nr 3 RdNr 8 = juris RdNr 16*). Jedenfalls ist es nach [§ 17 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SGB IV](#) iVm dem zum Stichtag geltenden [§ 1 ArEV](#) (*vom 18.12.1984, BGBl I 1642, idF von Art 1 Nr 1 der VO vom 12.12.1989, BGBl I 2177*) nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen, weil es als laufende Einnahme zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt wurde und nach dem am 1.8.1991 geltenden Steuerrecht lohnsteuerfrei war.

27

1. Das Verpflegungsgeld gehörte zu den laufenden Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gezahlt wurden. Es war nicht Bestandteil der Besoldung, sondern von Anfang an als nur unter besonderen Voraussetzungen neben den eigentlichen Bezügen gesondert zu gewährende Leistung konzipiert.

28

Das Verpflegungsgeld wurde mit "Befehl des Ministers des Innern der Regierung der DDR Nr. 12" vom 5.9.1952 zur "Einführung einer einheitlichen Regelung der Vergütung für Angehörige des Ministeriums des Innern, der Kasernierten Volkspolizei, der Volkspolizei-Luft und Volkspolizei-See im Offiziers-Dienstgrad" mit Wirkung ab dem 1.9.1952 zunächst ausschließlich für VP-Offiziere eingeführt, die nicht an der Gemeinschaftsverpflegung teilnahmen. Es belief sich auf 2,20 DM pro Tag und war "in bar" auszus zahlen (Nr 5 des Befehls Nr 12). Die Vergütungen für die einzelnen Dienstgrade und Dienststellungen sowie Zuschläge auf diese Bezüge je nach Dauer der Dienstzeit waren davon getrennt geregelt (Nr 1 bis 4 aaO). Zum 1.7.1954 trat eine neue Besoldungsregelung in Kraft (Befehl Nr 66/54 des Chefs der Deutschen Volkspolizei vom 25.6.1954). Diese enthielt neben den Vorgaben zur Besoldung der Wachtmeister (Nr 1 iVm Anl 1 aaO) und der nach Dienstgrad und Dienststellung differenzierten Vergütung der Offiziere (Nr 2 iVm Anl 2, 3 aaO) keine Regelungen zum Verpflegungsgeld.

29

Mit Wirkung ab 1.5.1960 bestimmte der Befehl des Ministers des Innern Nr 24/60 zur Einführung von Wohnungs- und Verpflegungsgeld vom 22.4.1960, dass Verpflegungsgeld nunmehr an alle nach den Bestimmungen des Befehls Nr 66/54 vergüteten VP-Angehörigen zu zahlen war, die nicht an einer kostenlosen Gemeinschaftsverpflegung - unabhängig davon, ob innerhalb der bewaffneten Organe oder in anderen staatlichen bzw gesellschaftlichen Einrichtungen - teilnahmen (Ziff I und III Nr 2 und 3 des Befehls Nr 24/60). Die taggenau abzurechnende Zahlung des Verpflegungsgelds (Ziff III Nr 4 Buchst a aaO) hatte am Gehaltszahltag für den laufenden Monat zu erfolgen (Ziff V Nr 1 aaO). Die Ausgaben waren nicht bei den Konten für die Vergütung (Sachkonten 200 bzw 201 gemäß Nr 7 der Instruktion Nr 1 zur Dienstanweisung Nr 1 zum Befehl Nr 66/54), sondern bei einem eigenständigen "Sachkonto 330.2 - Verpflegungsgeld" zu buchen (Ziff V Nr 3 des Befehls Nr 24/60). Die Ausweitung des Anspruchs auf Verpflegungsgeld änderte somit nichts an dessen Zahlung zusätzlich und gesondert zur Besoldung.

30

Dabei blieb es, als zum 1.1.1966 die "Ordnung über die Besoldung der Angehörigen der Deutschen Volkspolizei sowie der Organe Feuerwehr, Strafvollzug und Luftschutz des Ministeriums des Innern" vom 10.5.1965 (Besoldungsordnung 1965) in Kraft trat. Nach deren Nr 4 Abs 3 gliederte sich die Besoldung in (a) Dienstbezüge, (b) Zuschläge, (c) Stipendien sowie (d) Übergangszahlungen. Die Zuschläge umfassten nach Nr 16 (aaO) lediglich Zuschläge für Gesundheitsgefährdung oder Gefahr, für erschwerte Bedingungen, für Taucherarbeiten sowie weitere Zuschläge wie zB den staatlichen Kinderzuschlag. Das Verpflegungsgeld war nicht als solcher Zuschlag im Sinne der Besoldung erfasst. Das war auch nach den später erlassenen Besoldungsordnungen so. Die am 1.7.1972 in Kraft getretene Ordnung Nr 27/72 vom 1.6.1972 ergänzte in Abschn A Ziff I Nr 1 die Aufzählung der Besoldungsbestandteile lediglich noch um "Zulagen" (Buchst b aaO), die nach näherer Bestimmung in Abschn C gezahlt wurden (von der Zulage für schutzpolizeilichen Streifendienst über die Zulage für Titel bis zur Zulage für die Erziehungstätigkeit im Strafvollzug). Das Verpflegungsgeld war dort nicht aufgeführt. Es blieb vielmehr weiterhin außerhalb der Besoldungsordnung in gesonderten Vorschriften geregelt (zur Zahlung weiterer persönlicher Vergütungen auf der Grundlage von Rechtsvorschriften und dienstlichen Weisungen bei Vorliegen der Voraussetzungen "mit den Dienstbezügen" vgl Abschn A Ziff I Nr 2 sowie Abschn E der Ordnung Nr 27/72).

31

Die einschlägigen Bestimmungen zum Verpflegungsgeld waren ab dem 1.1.1969 in Ziff IV der Ordnung über die Verpflegungsversorgung Nr 18/68 des Ministers des Innern und Chefs der Deutschen Volkspolizei vom 1.7.1968 enthalten. Danach erfolgte die Verpflegung der Angehörigen der Dienststellen entweder in Form der Teilnahme an der Gemeinschaftsverpflegung oder durch Zahlung des Verpflegungsgelds (Ziff IV Nr 1 aaO), wobei das Verpflegungsgeld weiterhin rückwirkend für den vergangenen Monat auszus zahlen war (Ziff IV Nr 6 Abs 3 aaO). Mit der ab dem 1.1.1973 geltenden Ordnung Nr 21/73 des Ministers des Innern und Chefs der Deutschen Volkspolizei "über die Zahlung von persönlichen Vergütungen und Entschädigungen sowie die Erstattung von Kosten für zusätzliche materielle und finanzielle Aufwendungen" vom 10.1.1973 sollte ausweislich der Nr 1 ihrer Präambel eine Zusammenfassung der Bestimmungen zur Zahlung ua von persönlichen Vergütungen erfolgen, die "nicht durch die Besoldungsordnung erfaßt werden". Das Verpflegungsgeld stellte nach Abschn A Ziff I Nr 1 Abs 1 Buchst b der Ordnung Nr 21/73 "neben dem Anspruch auf Besoldung bzw. persönliche Vergütungen gemäß Besoldungsordnung" eine "weitere persönliche Vergütung" dar. Es war tageweise zu berechnen, falls die Voraussetzungen für die Zahlung nicht für den vollen Monat gegeben waren (Abschn A Ziff I Nr 1 Abs 3 aaO). Als persönliche Vergütung war das Verpflegungsgeld ausdrücklich "kein Bestandteil der Besoldung" und auch nicht in die Berechnungsbasis für Übergangszahlungen gemäß Besoldungsordnung bzw für "Renten gemäß Versorgungsordnung" einzubeziehen (vgl Abschn A Ziff I Nr 2 aaO). Daran änderte sich auch mit der am 1.7.1974 in Kraft getretenen Verpflegungsordnung Nr 18/74 des Ministers des Innern und Chefs der Deutschen Volkspolizei vom 20.12.1973 nichts (vgl dort Ziff IV - Anwendung der Grundnorm - mit näheren Regelungen in Nr 5 Abs 3 zur Auszahlung des Verpflegungsgelds rückwirkend für den vergangenen Monat).

32

Zum 1.7.1977 wurde das Verpflegungsgeld erstmals als Regelungsgegenstand in die neu gefasste Besoldungsordnung Nr 27/77 des Ministers des Innern und Chefs der Deutschen Volkspolizei aufgenommen. Es verblieb aber bei einer "neben dem Anspruch auf Besoldung" bei Vorliegen der Voraussetzungen separat geregelten "persönlichen Vergütung" (*Abschn A Ziff I Nr 2 aaO*). Allerdings wurde für das Verpflegungsgeld nunmehr ein monatlich konstanter Durchschnittsbetrag bestimmt und mit der Besoldung für den laufenden Monat ausgezahlt; im Übrigen waren weiterhin die Festlegungen in der Verpflegungsordnung des Ministers des Innern und Chefs der Deutschen Volkspolizei verbindlich (*Abschn F Ziff I Nr 2 Abs 2 und 3 aaO*). Die Verpflegungsordnung wurde ebenfalls zum 1.7.1977 neu gefasst (*Ordnung Nr 18/77 vom 16.5.1977 - mit näheren Regelungen zur Anwendung der Grundnorm und Zahlung des Verpflegungsgelds in Ziff V*). Mit der in den vorgenannten Bestimmungen ab 1.7.1977 enthaltenen Pauschalierung des Verpflegungsgelds auf einen monatlich konstanten Durchschnittsbetrag und dessen Auszahlung (technisch) zusammen mit der Besoldung änderten sich lediglich die Zahlungsmodalitäten. Das Verpflegungsgeld wurde dadurch aber nicht zum Bestandteil der Besoldung (*vgl zum Verpflegungsgeld für Angehörige der Zollverwaltung Senatsurteil vom 27.6.2019 - B 5 RS 2/18 R - BSGE 128, 219 = SozR 4-8570 § 6 Nr 8, RdNr 37*).

33

2. Das Verpflegungsgeld war nach dem am 1.8.1991 geltenden Steuerrecht lohnsteuerfrei.

34

a) Es kann dahingestellt bleiben, ob die Steuerfreiheit des Verpflegungsgelds bereits aus [§ 3 Nr 4 Buchst c EStG](#) in der am 1.8.1991 geltenden Fassung (nachfolgend: aF) folgt. Nach dieser Vorschrift waren bei Angehörigen der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes, der Bereitschaftspolizei der Länder, der Vollzugspolizei sowie der Berufsfeuerwehr der Länder und Gemeinden und bei Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei des Bundes, der Länder und Gemeinden "Verpflegungs- und Beköstigungszuschüsse sowie der Geldwert der im Einsatz unentgeltlich abgegebenen Verpflegung" steuerfrei. Würden von dieser Regelung alle Verpflegungsgelder erfasst, die Angehörige der Bereitschafts-, Vollzugs- oder Kriminalpolizei erhalten, wäre Verpflegungsgeld, das den entsprechenden Mitarbeitern der VP gezahlt wurde, schon deshalb auch nicht als Arbeitsentgelt iS von [§ 1 ArEV](#) und [§ 6 Abs 1 Satz 1 AAÜG](#) einzuordnen.

35

Ob die Steuerfreiheit nach [§ 3 Nr 4 Buchst c EStG](#) aF generell für Verpflegungs- und Beköstigungszuschüsse oder ausschließlich für "im Einsatz" gewährtes Verpflegungsgeld galt, muss hier nicht entschieden werden (*zur Beschränkung der Steuerfreiheit auf Verpflegungsgeld, das abhängig von einer besonderen Form der Dienstverrichtung, zB bei besonderen polizeilichen Einsätzen oder im Rahmen der Katastrophenbekämpfung, nicht aber im üblichen Dienst gewährt wurde, vgl Oberfinanzdirektion Münster Verfügung vom 4.5.1990, DB 1990, 1112, unter Berufung auf Nr 6 Abs 2 der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn - LStR 1990 - vom 3.10.1989, BStBl I Sondernummer 3/1989*). Der Gesetzgeber änderte die Vorschrift im Steueränderungsgesetz 1992 ([BGBl I 1992, 297](#)) mit Wirkung ab dem 29.2.1992 dahingehend, dass er die Steuerfreiheit nunmehr für "im Einsatz gewährte Verpflegung oder Verpflegungszuschüsse" anordnete. Ob damit nur eine Klarstellung vorgenommen (*vgl Gesetzentwurf der Bundesregierung, BR-Drucks 522/91 S 51 zu Nr 2 Buchst c <§ 3 Nr 4 EStG> zu Doppelbuchst aa: "Die Regelung entspricht der bisherigen Auslegung. Mit der Neufassung wird klargestellt ..."*) oder nicht vielmehr eine inhaltliche Neuregelung getroffen wurde, bedarf keiner abschließenden Klärung. Selbst wenn der Ansicht einer bloßen Klarstellung des schon bisher geltenden Rechts gefolgt und deshalb die Steuerfreiheit nach [§ 3 Nr 4 Buchst c EStG](#) aF hier nicht als einschlägig erachtet würde, ergibt sich die Lohnsteuerfreiheit des den Angehörigen der VP in der DDR gezahlten Verpflegungsgelds auf der Grundlage des am 1.8.1991 geltenden bundesdeutschen Steuerrechts jedenfalls aus [§ 2 Abs 1 Satz 1 Nr 4 iVm § 19 Abs 1 Satz 1 EStG](#) aF (*s unten RdNr 39 ff*).

36

Das Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF) vom 21.3.1991 an die obersten Finanzbehörden der Länder (*BStBl I 474*) führt zu keiner abweichenden Beurteilung. Nach Satz 2 Nr 2 dieses Schreibens unterlagen Bezüge für ein gegenwärtiges Dienstverhältnis nach der Besoldungsordnung der Zollverwaltung der ehemaligen DDR "dem Lohnsteuerabzug in Höhe der Bruttobesoldung (ggf. einschließlich Wohnungs-, Verpflegungs- und Bekleidungs-geld)". Dies war nach Satz 3 des Schreibens auch anzuwenden "auf Bezüge für ein gegenwärtiges Dienstverhältnis, die nach der Besoldungsordnung des ehemaligen Ministeriums des Innern/Volkspolizei" gezahlt wurden (*zur vorläufigen Weitergeltung der bisherigen Arbeitsbedingungen der Angehörigen der VP über den 2.10.1990 hinaus vgl Art 20 Abs 1 iVm Anl I Kap XIX Sachgebiet A Abschn III Nr 1 EinigVtr*).

37

Es muss offenbleiben, aus welchen Gründen der Zusatz "ggf. einschließlich Wohnungs-, Verpflegungs- und Bekleidungs-geld" in das Schreiben des BMF vom 21.3.1991 aufgenommen wurde. Das Schreiben nimmt Bezug auf eine "Besprechung mit den obersten Finanzbehörden der Länder vom 8. bis 10. Januar 1991 (LSt 1/91 TOP 21)". In der Niederschrift zu dieser Besprechung wird die Auffassung

der Lohnsteuerreferenten wiedergegeben, dass die auch nach dem 31.12.1990 noch nach der Besoldungsordnung der Zollverwaltung der DDR weitergewährten aktiven Bezüge und ebenso die aktiven Dienstbezüge der Angehörigen der ehemaligen VP "in Höhe der Bruttobesoldung dem Lohnsteuerabzug unterliegen". Erwägungen speziell zum Verpflegungs- und Bekleidungsgeld finden sich in dieser Niederschrift nicht (*Niederschrift vom 5.4.1991 - IV B 6 - S 2523 - 4/91 - zu TOP 21*).

38

Jedenfalls war Ausgangspunkt dieser Einordnung [§ 19 Abs 1 Satz 1 Nr 1 EStG](#) aF, wonach zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit neben den Gehältern und Löhnen auch "andere Bezüge und Vorteile" gehörten, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt wurden. Erst in einem zweiten Schritt war zu untersuchen, ob es sich bei objektiver Würdigung aller Umstände - ausnahmsweise - nicht um eine Entlohnung, sondern lediglich um eine notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung handelt (*s dazu zB auch Schreiben der Oberfinanzdirektion München vom 1.12.1991 "Unentgeltliche Benutzung von öffentlichen Nahverkehrsmitteln durch Polizeibeamte" - juris*). Den nach diesem zweiten Prüfungsschritt möglichen Ausnahmen trägt der in Klammern gesetzte Zusatz im Schreiben des BMF vom 21.3.1991 ("ggf." einschließlich Wohnungs-, Verpflegungs- und Bekleidungsgeld) ohne abschließende Festlegung Rechnung. Im Übrigen kommt den in Schreiben des BMF geäußerten Rechtsansichten kein die Gerichte bindender Charakter zu (*zur Vergleichbarkeit mit Verwaltungsvorschriften vgl BT-Drucks 14/6716 S 1 sowie Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl 2018, § 5 RdNr 28 ff, 33*).

39

b) [§ 2 EStG](#) aF regelte den Umfang der Besteuerung und bestimmte in Abs 1 Satz 1 Nr 4, dass der Einkommensteuer Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit unterliegen. Nach [§ 19 Abs 1 Satz 1 Nr 1 EStG](#) aF gehörten hierzu ua Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Dem Tatbestandsmerkmal "für" entnimmt der BFH in ständiger Rechtsprechung, dass ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft haben muss, um als Arbeitslohn angesehen zu werden. Dagegen sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen, weil sie im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden (*zB BFH Urteil vom 21.1.2010 - VI R 51/08 - BFHE 228, 85 = juris RdNr 13; BFH Urteil vom 14.11.2013 - VI R 36/12 - BFHE 243, 520 = juris RdNr 9; BFH Urteil vom 13.5.2020 - VI R 13/18 - BFHE 269, 80 = juris RdNr 20*).

40

Nach der Rechtsprechung des BFH besteht ein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers, wenn aus den Begleitumständen des zugewendeten Vorteils zu schließen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht. In diesem Fall kann ein damit einhergehendes Interesse des Arbeitnehmers, den Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden. Dabei sind insbesondere Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und die besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck zu berücksichtigen. Es ist eine Gesamtabwägung unter Berücksichtigung aller Umstände vorzunehmen (*vgl BFH Urteil vom 5.5.1994 - VI R 55/92 ua - BFHE 174, 425 = juris RdNr 13 mwN; BFH Urteil vom 14.11.2013 - VI R 36/12 - BFHE 243, 520 = juris RdNr 10; s auch BSG Urteile vom 26.5.2004 - B 12 KR 5/04 R - SozR 4-2400 § 14 Nr 3 RdNr 9 = juris RdNr 17 und vom 1.12.2009 - B 12 R 8/08 R - BSGE 105, 66 = SozR 4-2400 § 14 Nr 11, RdNr 15*). Hierbei besteht eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Bereicherung des Arbeitnehmers (*stRSpr, vgl BFH Urteil vom 22.6.2006 - VI R 21/05 - BFHE 214, 252 = juris RdNr 17; BFH Urteil vom 22.7.2008 - VI R 47/06 - BFHE 222, 448 = juris RdNr 17; BFH Urteil vom 21.1.2010 - VI R 51/08 - BFHE 228, 85 = juris RdNr 14; BFH Urteil vom 14.11.2013 - VI R 36/12 - BFHE 243, 520 = juris RdNr 10*).

41

In Anwendung dieser Grundsätze ist der BFH davon ausgegangen, dass das unentgeltliche Zurverfügungstellen vollständiger Mahlzeiten durch den Arbeitgeber in der Regel als steuerpflichtiger Arbeitslohn anzusehen ist (*vgl BFH Urteil vom 5.5.1994 - VI R 55/92 ua - BFHE 174, 425 = juris RdNr 12, 14; BFH Urteil vom 21.1.2010 - VI R 51/08 - BFHE 228, 85 = juris RdNr 16; BFH Urteil vom 3.7.2019 - VI R 36/17 - BFHE 265, 239 = juris RdNr 21*). Gleichzeitig hat der BFH hervorgehoben, dass auch insoweit zu prüfen ist, ob ausnahmsweise kein Arbeitslohn vorliegt, weil sich die zugewendeten Vorteile bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen (*vgl BFH Urteil vom 21.1.2010 - VI R 51/08 - aaO RdNr 14; BFH Urteil vom 3.7.2019 - VI R 36/17 - aaO RdNr 15*). Damit spielt es für eine Ausnahme von der Lohnsteuerpflicht keine Rolle, ob die Mahlzeiten als Naturalleistung (Sachbezug) zur Verfügung gestellt werden oder ob alternativ dazu Verpflegungsgeld gezahlt wird (*vgl BSG Urteil vom 27.6.2019 - B 5 RS 2/18 R - BSGE 128, 219 = SozR 4-8570 § 6 Nr 8, RdNr 47*). Bei der Gewichtung der gegenseitigen Vorteile ist insbesondere zu berücksichtigen, ob durch den mit der Unentgeltlichkeit verbundenen Vorteil die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers zusätzlich entgolten werden soll oder ob es sich um eine von der Arbeitsleistung losgelöste betriebliche Maßnahme des Arbeitgebers handelt (*BFH Urteil vom 21.1.2010 - VI R 51/08 - aaO RdNr 16*).

42



c) Für die hier zu beurteilende Frage, ob Verpflegungsgeldzahlungen in der vormaligen DDR nach den Maßstäben des am 1.8.1991 geltenden bundesdeutschen Steuerrechts als steuerpflichtige Einkünfte zu qualifizieren sind oder eine notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen darstellen, sind die jeweils einschlägigen Regelungen der DDR heranzuziehen. Es ist stets wertend zu prüfen, ob ein "DDR-Sachverhalt" in seinem wirtschaftlichen und sozialen Sinn und rechtlichen Gehalt der in einer Norm des Bundesrechts ausgeprägten (normativ gedachten) Wirklichkeit entspricht (vgl. BSG Urteil vom 24.7.2003 - [B 4 RA 40/02 R](#) - [SozR 4-8570 § 5 Nr. 1 RdNr 39](#)). Nur unter Berücksichtigung der maßgeblichen Regelungen im Lichte der besonderen Gegebenheiten des Staatswesens der DDR können Schlussfolgerungen zur Beurteilung von Zuflüssen nach Bundesrecht gezogen werden (vgl. BSG Urteil vom 30.10.2014 - [B 5 RS 1/13 R](#) - [SozR 4-8570 § 6 Nr. 6 RdNr 16 f](#)). Es ist zu fragen, ob es sich speziell vor diesem Hintergrund bei der Zuwendung eines Vorteils um eine "Form der Verteilung nach Arbeitsleistung" (vgl. BSG Urteil vom 23.8.2007 - [B 4 RS 4/06 R](#) - [SozR 4-8570 § 6 Nr. 4 RdNr 30](#) unter Bezugnahme auf: *Arbeitsrecht - Lehrbuch, herausgegeben von einem Autorenkollektiv, Staatsverlag der DDR, Berlin 1983 S 193*) oder um eine von der Arbeitsleistung losgelöste betriebliche Maßnahme handelt. Auf dieser Grundlage hat der 4. Senat des BSG die Jahresendprämien insbesondere deshalb als Arbeitsentgelt angesehen, weil sie als Anreiz zur Erfüllung und Übererfüllung der Planaufgaben dienten, vom Betriebsergebnis abhängig und damit letztlich eine Gegenleistung für die von den Werkträgern im jeweiligen Planjahr erbrachte Arbeitsleistung waren (vgl. BSG Urteil vom 23.8.2007 - [B 4 RS 4/06 R](#) - [SozR 4-8570 § 6 Nr. 4 RdNr 31 f](#)).

43

d) Zu dem an die Angehörigen der Zollverwaltung der DDR gezahlten Verpflegungsgeld hat der hier erkennende Senat bereits entschieden, dass es sich nicht um Arbeitsentgelt in dem genannten Sinne handelte (Urteil vom 27.6.2019 - [B 5 RS 2/18 R](#) - [BSGE 128, 219](#) = [SozR 4-8570 § 6 Nr. 8, RdNr 42 ff](#)). Bei dem an Angehörige der VP gezahlten Verpflegungsgeld ergibt sich nach erneuter Prüfung und unter Gesamtwürdigung aller Umstände ebenfalls, dass es - entgegen der Rechtsauffassung des LSG - vorrangig eine von der Arbeitsleistung losgelöste betriebliche Maßnahme des Arbeitgebers darstellte und somit nicht als Arbeitsentgelt zu berücksichtigen ist.

44

aa) Das Verpflegungsgeld diene einer im Vordergrund stehenden betriebsfunktionalen Zweckbestimmung. Das folgt aus einer Zusammenschau der im hier streitbefangenen Zeitraum 1961 bis 1981 maßgeblichen Vorgaben und wird durch die bereits zuvor geltenden Regelungen bestätigt.

45

(1) Eine erste Regelung zum Verpflegungsgeld findet sich im Befehl Nr 12 des Ministers des Innern vom 5.9.1952. Dort heißt es in Nr 5: "Alle VP-Offiziere, die nicht an der Gemeinschaftsverpflegung teilnehmen, erhalten das Verpflegungsgeld in Höhe von DM 2,20 pro Tag in bar ausgezahlt". Die nachfolgende Anordnung des Ministers des Innern Nr 20/54 vom 21.6.1954 zu den "Normen für Gemeinschaftsverpflegung" legte ab dem 1.7.1954 für alle Zweige des Ministeriums des Innern einheitliche Verpflegungsnormen fest (*Nr 1 aaO*). Die Norm I bezeichnete die "Grundnorm für Gemeinschaftsverpflegung" und blieb auch in der Folgezeit Maßstab für die Verpflegung bei der VP, und zwar sowohl für die Naturalleistung als auch für das Verpflegungsgeld. Die weiteren Verpflegungsnormen II, III und IV bezogen sich auf besondere Situationen (Marschverpflegung, Zusatzverpflegung bei Sondereinsätzen bzw Verpflegungssätze in Erholungsheimen). Der Stellvertreter des Ministers hatte den Personenkreis festzulegen, der nicht an der Gemeinschaftsverpflegung teilnahm und daher "mit Reisekarten entsprechend der Grundnorm" zu versorgen war (*Nr 5 aaO*). Vorangestellt war der Anordnung Nr 20/54 die Aussage: "Die ausreichende, zweckmäßige und qualitätsmäßig gute Ernährung ist eine der Voraussetzungen für die Erreichung einer hohen Leistungsfähigkeit aller Volkspolizei-Angehörigen". Bereits diese Bestimmungen lassen erkennen, dass entsprechend dem ideologischen Anspruch der DDR "zur Entwicklung des sozialistischen Bewusstseins und der sozialistischen Gemeinschaftsarbeit" (vgl. § 39 Abs 1 Satz 2 des *Gesetzbuchs der Arbeit vom 12.4.1961, GBl DDR I 27*) die Teilnahme an einer Gemeinschaftsverpflegung (Naturalleistung) vorrangig war (*s auch Lexikon der Wirtschaft - Arbeit, Bildung, Soziales - , Berlin 1982, Stichwort "Gemeinschaftsverpflegung": Kernstück der Arbeiterversorgung mit großer Bedeutung für die Erhaltung der Gesundheit der Werktätigen sowie für die Einsparung an Hausarbeit und die Gewinnung von Freizeit*).

46

Im Befehl Nr 38/55 des Chefs der Deutschen Volkspolizei vom 20.7.1955 wurde die Präambel aus dem Befehl Nr 20/54 noch um die Worte "und damit auch eine Erhöhung der Einsatzbereitschaft der Deutschen Volkspolizei" ergänzt. Mithilfe einer organisierten und verantwortungsbewusst gelenkten Verpflegungswirtschaft sollte "die Dienstfreudigkeit der Mannschaften, Unterführer und Offiziere" erhöht werden (*Satz 2 der Präambel des Befehls Nr 38/55*). In Ziff I dieses Befehls waren nunmehr für die Norm I (Grundnorm für die Gemeinschaftsverpflegung) detailliert alle Produkte nach Warenart (Fleisch, Fett, Kartoffeln, Gemüse einschließlich Obst etc) und Menge (in Gramm) aufgeführt, die für die Zubereitung guter und nahrhafter Gerichte als erforderlich angesehen wurden; zudem wurde der maßgebliche Finanzsatz festgelegt (für Grundnorm I weiterhin 2,20 DM). Entsprechendes galt für die weiteren (nunmehr elf unterschiedlichen) Normen für besondere Situationen. Nach Ziff II Nr 1 des Befehls Nr 38/55 erhielt jeder Angehörige der VP Verpflegung nach der Norm I, und zwar Nichtkasernierte in Form von Reisekarten und VP-Angehörige der kasernierten Einheiten "in natura und kostenfrei". Kasernierte VP-Angehörige, die verheiratet waren und ihren Wohnsitz am Dienort oder in unmittelbarer Nähe hatten, konnten ebenfalls Reisekarten erhalten. Der davon betroffene Personenkreis war eng zu begrenzen und vom Dienststellenleiter zu bestätigen (*Ziff II Nr 2 Buchst a aaO*). Die begünstigten Personen erhielten zusätzlich zu den Reisekarten "zur Selbstbeschaffung der Lebensmittel pro Tag DM 2,20 aus dem Haushalt" (*Ziff II Nr 3 aaO*), mussten aber am Mittagessen der Dienststelle teilnehmen und dafür sowohl die entsprechenden Lebensmittelmarken für Fleisch, Fett und Zucker abgeben sowie 1 DM pro Tag bezahlen. Diese Regelung zeigt, dass das ausgezahlte Verpflegungsgeld zweckgebunden zu verwenden, insbesondere zur Bezahlung der in bestimmtem Umfang weiterhin

verpflichtenden Gemeinschaftsverpflegung einzusetzen war.

47

Nach Abschaffung der Lebensmittelkarten durch Gesetz vom 28.5.1958 (*GBI DDR I 413*) wurde zunächst der finanzielle Satz für die Verpflegungsnorm I (Grundnorm) ab 29.5.1958 auf täglich 3,35 DM angehoben (*Nr 2 der Dienstanweisung Nr 14/58 des Ministers des Innern vom 29.5.1958*). Weitere Anpassungen erfolgten durch den Befehl des Ministers des Innern Nr 23/58 vom 26.6.1958 mit Wirkung ab 1.8.1958. Die Durchführungs-Anweisung Nr 1 zu diesem Befehl sah nunmehr vor, dass alle Angehörigen der kasernierten Einheiten an der Gemeinschaftsverpflegung teilzunehmen hatten, wobei die Verpflegung nach der Grundnorm I "kostenlos zu verausgaben" war (*Abschn A, Zu Verpflegungsnorm I <Grundnorm> Nr 1 Buchst a aaO*). Der Kommandeur einer Einheit konnte bestimmte Personengruppen (zB Offiziere und Mannschaften, die verheiratet sind, am Ort der Dienststelle wohnen und bei denen "die Gewähr einer regelmäßigen Esseneinnahme besteht, sofern die Durchführung des Dienstes nicht beeinträchtigt wird") von der Teilnahme an der Gemeinschaftsverpflegung befreien. An die von der Teilnahme Befreiten war Verpflegungsgeld zu zahlen. Jedoch hatten diese bei Anwesenheit in der Dienststelle am Mittagessen teilzunehmen; dafür war je Mittagessen ein Betrag von 1,30 DM "bei der Auszahlung des Verpflegungsgeldes einzubehalten" (*Abschn A, Zu Verpflegungsnorm I <Grundnorm> Nr 1 Buchst b Satz 2 ff aaO*). Die nichtkasernierten VP-Angehörigen und Zivilangestellten hatten Anspruch auf ein Werkküchenessen, dessen Ausgabe "nur an Arbeitstagen in zubereiteter Form zum sofortigen Verzehr gegen Bezahlung" erfolgte (*Abschn A, Zu Verpflegungsnorm XIII <Werkküchenessen> Satz 1 und 2 aaO*).

48

Der nach diesen Regelungen prinzipiell bestehende Vorrang der Gemeinschaftsverpflegung kommt auch in der zur Durchführung des Gesetzes über die Abschaffung der Lebensmittelkarten erlassenen Verordnung über die Gemeinschaftsverpflegung vom 28.5.1958 (*GBI DDR I 425*) zum Ausdruck. Darin wurde die Gemeinschaftsverpflegung als eine "wichtige Form der Versorgung der Bevölkerung" bezeichnet, die weiterhin zu sichern war (§ 1 Abs 1 aaO). Die Leiter der Organe der staatlichen Verwaltung und Einrichtungen hatten Maßnahmen zur weiteren Verbesserung der Qualität der Gemeinschaftsverpflegung durchzuführen und zu gewährleisten, dass diese "den ernährungswissenschaftlichen Erkenntnissen und Forderungen entspricht und zur weiteren Hebung der Gesundheit und zur Steigerung der Leistungsfähigkeit der Werktätigen beiträgt" (§ 1 Abs 2 aaO). Eine volle oder teilweise Abgeltung gewährter Verpflegung - ua des Werkküchenessens - in Geldform war unzulässig (§ 3 Abs 1 Buchst a iVm Abs 5 aaO).

49

(2) Ab dem 1.5.1960 hatten alle Angehörigen der bewaffneten Organe des Ministeriums des Innern (mit Ausnahme der Zivilbeschäftigten) einen Anspruch auf Verpflegungsgeld in Höhe von täglich 2,20 DM für Offiziere und von 3,35 DM für Anwärter bis Meister (*Ziff I und III Nr 1 des Befehls des Ministers des Innern Nr 24/60 vom 22.4.1960*). Daher erhielt auch der Kläger ab diesem Zeitpunkt Verpflegungsgeld. Dessen Zahlung setzte weiterhin die Nichtteilnahme an einer kostenlosen Gemeinschaftsverpflegung voraus (*Ziff III Nr 2 aaO*). Dementsprechend bestand kein Anspruch für den Fall der Teilnahme an einer kostenlosen Gemeinschaftsverpflegung, und zwar unabhängig davon, ob diese innerhalb der bewaffneten Organe oder in anderen staatlichen oder gesellschaftlichen Einrichtungen in Anspruch genommen wurde (*Ziff III Nr 3 aaO*). Verpflegungsgeld war auch bei Urlaub und Krankheit sowie bei Gewährung kostenfreier Ferienplätze zu zahlen, aber nicht bei einem stationären Aufenthalt in Krankenhäusern, Heilanstalten, Kur- und Genesungsheimen (*Ziff III Nr 4 Buchst b und c aaO*). Es war taggenau entsprechend dem Vorliegen der genannten Voraussetzungen auszuzahlen (*Ziff III Nr 4 Buchst a aaO*). Gleichzeitig führte der Befehl Nr 24/60 ab dem 1.5.1960 ein Wohnungsgeld für alle Angehörigen der VP ein (*Ziff II aaO*). Die bisherige Nichtkaserniertenzulage für Wachtmeister und die Lohnzuschläge aufgrund der Lohnzuschlagsverordnung wurden abgeschafft (*Ziff IV und VII Buchst a und b des Befehls Nr 24/60*).

50

Der Umstand, dass bei Einführung des Verpflegungsgelds für alle VP-Angehörigen sowohl die Nichtkaserniertenzulage für Wachtmeister als auch die Zahlungen aufgrund der Lohnzuschlagsverordnung eingestellt wurden, lässt für sich gesehen keine tragfähigen Rückschlüsse auf die Einordnung des Verpflegungsgelds zu. Der Beklagte hat darin einen Beleg dafür gesehen, dass die Einführung des Verpflegungsgelds nicht den "Charakter einer reinen Einkommensverbesserung" hatte. Demgegenüber hält der Kläger dieses Argument für nicht nachvollziehbar, weil die Abschaffung der genannten Zahlungen lediglich die Privilegierung einer kleinen Personengruppe der Angehörigen kasernierter Einheiten verhindert habe; ansonsten sei es im Ergebnis zu einer spürbaren Erhöhung des Einkommens gekommen.

51

Die Nichtkaserniertenzulage beruhte auf Nr 7 des Befehls Nr 66/54 des Chefs der Deutschen Volkspolizei zur Einführung einer neuen Besoldungsregelung, die selbst keine Bestimmungen zum Verpflegungsgeld enthielt (*s oben RdNr 28*). In Nr 7 iVm Anl 4 (*aaO*) war angeordnet, dass Wachtmeister, die nicht kaserniert waren bzw keine Gemeinschaftsunterkunft in Anspruch nahmen, als Zulage ein monatliches "Wohnungsgeld" von 25 bzw 30 DM (je nach Dienstgrad) bekamen. Nach Ziff I Nr 7 der Durchführungsbestimmung zu diesem Befehl (*Dienstanweisung Nr 1/7 zum Befehl Nr 66/54 vom 25.6.1954*) entfiel diese Zulage (dort missverständlich als "Zulage für kasernierte Wachtmeister" bezeichnet), wenn VP-Angehörige in Gemeinschaftsunterkunft untergebracht waren "und freie Verpflegung erhalten bzw. Verpflegungsgeld ausgezahlt wird". Damit knüpfte diese Zulage ausschließlich an die Nichtinanspruchnahme von Gemeinschaftsunterkunft

an; ob die Verpflegung in Form von Gemeinschaftsverpflegung oder als Verpflegungsgeld gewährt wurde, spielte für ihre Zahlung keine Rolle. Die Abschaffung der Nichtkaserniertenzulage durch den Befehl Nr 24/60 zum 1.5.1960 kann daher allenfalls mit der gleichzeitigen Einführung des - hier nicht streitbefangenen - Wohngelds für alle VP-Angehörige (für Wachtmeister nunmehr einheitlich in Höhe von monatlich 25 DM) in Verbindung gebracht werden; für das Verpflegungsgeld ist sie ohne Relevanz.

52

Demgegenüber hatten die zum 1.5.1960 eingestellten Zahlungen aufgrund der Lohnzuschlagsverordnung ihre Grundlage in Nr 3 der Dienstanweisung des Ministers des Innern Nr 14/58 vom 29.5.1958 "zur Durchführung des Gesetzes über die Abschaffung der Lebensmittelkarten vom 28.5.1958 und den dazu ergangenen Verordnungen". Hintergrund jener Zahlungen war, dass mit dem Wegfall der Lebensmittelkarten zugleich die Preise der bislang auf Karten erhältlichen Lebensmittel erhöht, aber die Preise für die Gemeinschaftsverpflegung beibehalten wurden (*Abs 2 der Präambel zum Gesetz über die Abschaffung der Lebensmittelkarten vom 28.5.1958, GBl DDR I 413*). § 3 des genannten Gesetzes sah als Ausgleich für die Preissteigerungen bei Lebensmitteln ab dem 1.6.1958 ua die Zahlung eines Lohnzuschlags vor; entsprechende Zuschläge erhielten auch Studierende, Rentner und Kinder bis zur Vollendung des 15. Lebensjahrs (§ 3 Abs 6, §§ 5 und 6 aaO). Die zu dem Gesetz erlassene Lohnzuschlagsverordnung vom 28.5.1958 (*GBl DDR I 417*) ordnete in § 2 Abs 1 für Arbeiter und Angestellte in der sozialistischen und privaten Wirtschaft die Zahlung eines je nach Bruttoverdienst zwischen 5 und 37 DM gestaffelten monatlichen Zuschlagsbetrags an. Der Lohnzuschlag war ausdrücklich kein Bestandteil des Arbeitslohns und unterlag weder der Lohnsteuer noch der Beitragspflicht zur Sozialversicherung (§ 6 Abs 3 aaO). Er war bei der Lohnzahlung getrennt vom Lohn oder Gehalt auszuweisen (§ 16 Abs 1 aaO) und sollte nach dem Regelungsauftrag in § 2 Abs 2 (aaO) zu einem späteren Zeitpunkt in die Lohn- und Gehaltstarife eingearbeitet werden. Die Umsetzung für die Mitarbeiter der VP erfolgte in der Dienstanweisung Nr 14/58 des Ministers des Innern dergestalt, dass Nichtkasernierte einen monatlichen Zuschlag von 34,50 DM (VP-Anwärter bis VP-Meister, also Wachtmeister) bzw 10, 17 oder 24 DM (Offiziere - je nach Bruttoeinkommen) erhielten (*Nr 3 Buchst a aaO*). Den Angehörigen der kasernierten Einheiten in Objekten, Schulen usw, die nicht an der Gemeinschaftsverpflegung teilnahmen und bislang Verpflegungsgeld in Höhe von täglich 2,20 DM erhielten, war ein Ausgleichsbetrag zum Verpflegungsgeld "analog der Regelung für Nichtkasernierte" zu zahlen (*Nr 3 Buchst b aaO*). Aufgrund dieser Regelung erhielten zB kasernierte Wachtmeister, die nicht an der Gemeinschaftsverpflegung teilnahmen, einen Ausgleichsbetrag von monatlich 34,50 DM bzw 1,15 DM pro Tag (in Monaten mit 30 Tagen). Zusammen mit dem bisherigen Verpflegungsgeld von 2,20 DM pro Tag ergab sich damit ein Tagessatz von nunmehr 3,35 DM, was dem neu festgelegten Finanzsatz für die Grundnorm I in der Gemeinschaftsverpflegung entsprach (*Nr 2 aaO*).

53

Im Ergebnis brachte die Einführung des Verpflegungsgelds für alle VP-Angehörigen (in Höhe von täglich 3,35 DM für Wachtmeister und 2,20 DM für Offiziere) bei gleichzeitigem Wegfall der Zahlungen entsprechend der Lohnzuschlagsverordnung zum 1.5.1960 jedenfalls für die Gruppe der kasernierten Wachtmeister keine Veränderung mit sich. Die nicht kasernierten Wachtmeister hatten nun erstmals Anspruch auf Verpflegungsgeld von täglich 3,35 DM (monatlich ca 100,50 DM), verloren aber zugleich den Lohnzuschlag in Höhe von 34,50 DM und verbesserten sich mithin per Saldo um monatlich ca 66 DM. Für die Offiziere der VP mit einem Bruttoeinkommen bis zu 800 DM monatlich bedeutete der Wegfall des Lohnzuschlags bei gleichzeitiger Festschreibung des Verpflegungsgelds auf täglich 2,20 DM sogar eine Verschlechterung. Letztlich hat der Befehl Nr 24/60 mit Wirkung ab 1.5.1960 alle Leistungen an VP-Angehörige im Zusammenhang mit der Verpflegung auf eine neue Grundlage gestellt. Wenn dabei bislang an spezielle Personengruppen gewährte Leistungen in Wegfall geraten sind und sich die Umstrukturierung von Leistungen auf einzelne Gruppen unterschiedlich auswirkte, ist dies für die Bewertung der nunmehr für alle VP-Angehörigen vorgesehenen Leistungen nicht aussagekräftig.

54

Zum Zweck des Verpflegungsgelds heißt es im Beschluss des Präsidiums des Ministerrats vom 21.4.1960 (*Geheime Regierungssache Nr 64/60 bzw Nr 148/60*), der dem Befehl Nr 24/60 vom 22.4.1960 vorausging, einleitend: "Zur Verbesserung des Einkommens der Angehörigen der bewaffneten Organe des Ministeriums des Innern sowie zur Einschränkung der starken Fluktuation und zur weiteren Festigung und Qualifikation des Kaderbestandes wird beschlossen:" (*hieran anknüpfend etwa LSG Sachsen-Anhalt Urteil vom 13.10.2016 - L 3 RS 11/15 - juris RdNr 33; LSG Mecklenburg-Vorpommern Urteil vom 30.1.2019 - L 7 R 158/12 - juris RdNr 35 f*). In der Begründung zu dem genannten Beschluss ist ausgeführt, der Umstand, dass bislang nur Angehörige der Grenz- und Bereitschaftspolizei Wohnungs- und Verpflegungsgeld erhielten, wirke sich hemmend auf die Festigung und Qualifizierung des Kaderbestands aus. Die Besoldung der Angehörigen der bewaffneten Organe des Ministeriums des Innern, die kein Wohnungs- und Verpflegungsgeld erhielten, habe mit der Entwicklung der Durchschnittslöhne in der DDR nicht Schritt gehalten. Mit der Einführung von Wohnungs- und Verpflegungsgeld ergebe sich nicht nur eine Verbesserung des Einkommens für diese Angehörigen, sie trage auch wesentlich zur Einschränkung der starken Fluktuation bei und führe zu einer weiteren Festigung und Qualifizierung des Kaderbestands.

55

Bereits diese Formulierungen zeigen, dass bei Einführung des Verpflegungsgelds für alle Angehörigen der bewaffneten Einheiten die Einkommenssituation der VP-Angehörigen im Vergleich zu anderen Bereichen zwar gewürdigt wurde, der entscheidende Beweggrund für diese Maßnahme aber die Verringerung der Fluktuation und die Festigung des Kaderbestands war. Auch wenn nach Nr 4 des Beschlusses des Präsidiums des Ministerrats vom 21.4.1960 zur Finanzierung des neuen Wohnungs- und Verpflegungsgelds die Bereitstellung von Haushaltsmitteln aus dem "Fonds für lohnpolitische Maßnahmen 1960" vorgesehen war, wurde gerade nicht die Besoldung erhöht, sondern lediglich mittelbar die Gesamtsituation der Mitarbeiter der VP hinsichtlich der Befriedigung ihrer Grundbedürfnisse verbessert. Wirkte sich

danach das Verpflegungsgeld möglicherweise wie eine Erhöhung des Arbeitseinkommens aus, bedeutet dies nicht, dass es rechtlich auch dazu zählte (vgl. bereits zum Verpflegungsgeld für Angehörige der Zollverwaltung BSG Urteil vom 27.6.2019 - B 5 RS 2/18 R - BSGE 128, 219 = SozR 4-8570 § 6 Nr 8, RdNr 63). Dementsprechend ist in der Präambel zum hier maßgeblichen Befehl des Ministers des Innern Nr 24/60 vom 22.4.1960 nur noch die Rede davon, dass dieser der "weiteren Verbesserung der Lebenslage der Angehörigen der Deutschen Volkspolizei" diene (zum sehr weiten Verständnis des Begriffs der "Lebenslage" im Sprachgebrauch der DDR vgl. Lexikon der Wirtschaft - Arbeit, Bildung, Soziales -, Berlin 1982, S 567: "umfassende sozioökonomische Kategorie zur Charakterisierung der Lage einer Klasse bzw. des Daseins der Werktätigen"; die Arbeitsbedingungen waren lediglich ein Teilaspekt unter zahlreichen weiteren die Lebenslage prägenden Umständen).

56

(3) Nichts grundlegend anderes ergibt sich aus den nachfolgenden Regelungen zum Verpflegungsgeld für die Angehörigen der VP. Die "Dienstvorschrift I/29 über die Verpflegungsversorgung in den bewaffneten Organen des Mdl" des Ministers des Innern vom 20.5.1963 regelte in 169 Ziffern und sechs Anlagen äußerst detailreich alle mit der Verpflegung der Volkspolizisten zusammenhängenden Aspekte und verdeutlichte damit, welche zentrale Bedeutung der Verpflegung für die Aufgabenerfüllung zugemessen wurde. In Abschn A Nr 1 (aaO) wurde die Zielsetzung der Verpflegungsversorgung wie folgt umschrieben: "Die ordnungsgemäße Verpflegungsversorgung der bewaffneten Organe des Ministeriums des Innern ist eine wichtige Voraussetzung zur ständigen Einsatzbereitschaft der Einheiten und Dienststellen". Hierzu wurde in Abschn A Nr 3 (aaO) angeordnet: "Um die Einsatzbereitschaft zu gewährleisten, sind die Angehörigen der bewaffneten Organe des Mdl mit ausreichender, hygienisch einwandfreier und vollwertiger Verpflegung zu versorgen (...), die neuesten ernährungswissenschaftlichen und medizinischen Erkenntnisse anzuwenden und eine abwechslungsreiche Verpflegung zu sichern (...)". Dazu war unter Hinzuziehung der medizinischen Dienste die Speisenplanung mit den dienstlichen Aufgaben abzustimmen, wobei die Abwechslung in der Speisenfolge sowie eine ausreichende kalorische und nährwertmäßige Zusammensetzung der Verpflegung entsprechend den dienstlichen Belastungen der Essenteilnehmer zu berücksichtigen war (Abschn I Nr 118 aaO). Der erstellte Speisenplan war vom Kommandeur zu bestätigen (Abschn I Nr 121 aaO).

57

Entsprechendes galt nach der Ordnung Nr 18/68 des Ministers des Innern und Chefs der Deutschen Volkspolizei über die Verpflegungsversorgung vom 1.7.1968, die am 1.1.1969 in Kraft trat. Nach deren Präambel war es Aufgabe aller Dienststellenleiter bzw. Kommandeure, "die zur Verfügung stehenden finanziellen und materiellen Mittel zweckentsprechend und abgestimmt auf die dienstlichen Erfordernisse zu nutzen". Hierzu wurden für die unterschiedlichen Verpflegungsnormen sowohl der jeweilige "finanzielle Satz Selbstverpfleger" als auch die korrespondierenden Lebensmittelmengen sowie die Empfangsberechtigten festgelegt (Ziff III aaO). Grundsätze der Verpflegungsversorgung wurden ausdrücklich "zur Gewährleistung der Einsatzbereitschaft" formuliert (Ziff I Nr 4). In einer Anl 9 zu dieser Ordnung (eingefügt am 7.6.1971) wird als Ziel der beabsichtigten Verbesserung der Verpflegungsversorgung ebenfalls angeführt, dass damit "günstigere Möglichkeiten für die operativen Kräfte zur Erfüllung ihrer dienstlichen Aufgaben" geschaffen werden sollten. All dies verdeutlicht ebenso wie Umfang und Dichte der getroffenen Regelungen das vorrangige betriebliche Eigeninteresse des Dienstherrn an sämtlichen Maßnahmen zur Verpflegung der Angehörigen der VP.

58

Der Vorrang der betrieblichen Interessen kam auch in den (im Kern bereits im Befehl Nr 24/60 enthaltenen und in den späteren Regularien nur geringfügig modifizierten) Voraussetzungen für die Zahlung von Verpflegungsgeld zum Ausdruck. So bestimmte Ziff IV Nr 1 der Ordnung Nr 18/68 über die Verpflegungsversorgung, dass die Verpflegung der Angehörigen der VP entweder in Form der Teilnahme an der Gemeinschaftsverpflegung oder durch Auszahlung des Verpflegungsgelds erfolgte. Verpflegungsgeld war nur bei Nichtteilnahme an der Gemeinschaftsverpflegung und bei Urlaub zu zahlen (Ziff IV Nr 6 Abs 1 aaO). Die Auszahlung erfolgte rückwirkend für den vergangenen Monat (Ziff IV Nr 6 Abs 3 aaO). Die grundsätzliche Nachrangigkeit des Verpflegungsgelds gegenüber der Naturalleistung spiegelte sich ebenso in der Ordnung Nr 21/73 des Ministers des Innern und Chefs der Deutschen Volkspolizei über die Zahlung von persönlichen Vergütungen und Entschädigungen vom 10.1.1973 wider. Dort hieß es in Abschn A Ziff II Nr 1 Buchst b, dass die Angehörigen der VP für nicht in Anspruch genommene Gemeinschaftsverpflegung Verpflegungsgeld erhalten. Sofern in anderen Einrichtungen innerhalb oder außerhalb der bewaffneten Organe der DDR Gemeinschaftsverpflegung gewährt wurde, entfiel das Verpflegungsgeld (Abschn A Ziff II Nr 4 Abs 3 aaO).

59

Ähnliche Regelungen finden sich auch in der Verpflegungsordnung Nr 18/74 vom 20.12.1973. Auch nach dieser Verpflegungsordnung war Verpflegungsgeld nur bei Nichtteilnahme an der Vollverpflegung und bei Urlaub zu zahlen (Ziff IV Nr 5 Abs 1 aaO). Angehörige einer Dienststelle mit Vollverpflegung benötigten ausdrücklich eine Genehmigung zur Selbstverpflegung, die vom Dienststellenleiter nur erteilt werden durfte, wenn "ohne Beeinträchtigung der Dienstdurchführung die Gewähr für eine regelmäßige Esseneinnahme" bestand (Ziff IV Nr 5 Abs 2 aaO). Die von der Teilnahme an der Vollverpflegung befreiten Angehörigen mussten bei Anwesenheit in den Dienststellen am Mittagessen teilnehmen und hatten dabei den Preis für das Gästeessen zu bezahlen (Ziff IV Nr 5 Abs 4 und 5 aaO). Bei zeitweiliger Kasernierung oder bei Einsätzen und Übungen war Vollverpflegung auszugeben und das Verpflegungsgeld entfiel (Ziff IV Nr 5 Abs 6 aaO). VP-Angehörige, die an zivile Hoch- und Fachschulen oder an Parteischulen delegiert wurden, erhielten Verpflegungsgeld nur, sofern sie dort nicht an einer Vollverpflegung ohne Bezahlung teilnahmen (Ziff IV Nr 5 Abs 7 aaO). Kein Anspruch auf Verpflegungsgeld bestand, soweit Angehörige in staatlichen bzw. gesellschaftlichen Einrichtungen die kostenlose Vollverpflegung in Anspruch nahmen (Ziff IV Nr 5 Abs 8 aaO).

60

Vergleichbare Bestimmungen enthielt ebenfalls die nachfolgende Verpflegungsordnung Nr 18/77 vom 16.5.1977 (*Ziff V Nr 1 bis 5*). Dort war zudem geregelt, dass Angehörigen, denen Verpflegungsgeld gezahlt wurde, die Einnahme einer warmen Mahlzeit gegen Bezahlung zu sichern war (*Ziff V Nr 1 Abs 2 aaO*). Bei zeitweiliger Kasernierung im Verlauf von Einsätzen, Übungen, Lehrgängen oÄ war Vollverpflegung auszugeben. Das Verpflegungsgeld war nunmehr für bis zu vier Monate gleichwohl weiterzuzahlen, doch hatten die betreffenden Angehörigen die Verpflegungskosten in Höhe des Tagessatzes der Grundnorm I zu bezahlen (*Ziff V Nr 5 Abs 5 aaO*).

61

Soweit der Beklagte in seiner Revisionsbegründung auch die ab 1.6.1987 geltende Verpflegungsordnung Nr 18/87 vom 21.11.1986 anführt, betrifft diese zwar nicht mehr den hier streitgegenständlichen Zeitraum. Es geht aus ihr aber ebenfalls die Zielsetzung einer "qualitativ hochwertigen, schmackhaften, ausreichenden, hygienisch einwandfreien und gesundheitsfördernden Verpflegung" hervor und es war zu gewährleisten, dass alle Angehörigen in jeder Schicht eine warme Hauptmahlzeit erhielten (*Abschn A Ziff I Nr 1 und 2 aaO*). Verpflegungsgeld war bei Nichtteilnahme an der Vollverpflegung zu zahlen (*Abschn B Ziff I Nr 3 Abs 1 aaO*). Erstmals bestand für bestimmte Personengruppen in Dienststellen mit Vollverpflegung eine Berechtigung zur ständigen Selbstverpflegung (*Abschn B Ziff I Nr 3 Abs 2 aaO*). Weiteren Angehörigen konnte die Selbstverpflegung nur genehmigt werden, sofern keine Beeinträchtigungen der Dienstdurchführung zu besorgen waren und Möglichkeiten einer regelmäßigen Speiseneinnahme bestanden (*Abschn B Ziff I Nr 3 Abs 3 aaO*). Bei Einsätzen, Übungen, Lehrgängen oÄ wurde das Verpflegungsgeld für drei Monate weitergezahlt, doch war an die davon betroffenen VP-Angehörigen in solchen Fällen weiterhin Vollverpflegung gegen Bezahlung auszugeben (*Abschn B Ziff I Nr 6 Abs 1 aaO*). Für nicht in Anspruch genommene Mahlzeiten der Vollverpflegung bestand kein Anspruch auf materiellen oder finanziellen Ausgleich (*Abschn B Ziff I Nr 11 aaO*). In der Verpflegungsordnung Nr 18/87 kommt auch deutlich die Zweckgebundenheit des Verpflegungsgeldes zum Ausdruck. Nachdem es bereits in der Verpflegungsordnung Nr 18/74 hieß, die Verpflegung erfolge durch Teilnahme an der Vollverpflegung bzw Auszahlung des Verpflegungsgeldes (*Ziff IV Nr 1 aaO*), bestimmte die Verpflegungsordnung Nr 18/87 unter Abschn B Ziff I Nr 1: "Die Verpflegung der Angehörigen erfolgt nach den festgelegten Verpflegungsnormen a) durch Teilnahme an der Vollverpflegung, b) durch Selbstverpflegung (Auszahlung des Verpflegungsgeldes)". Damit wurde nicht nur die Gleichstellung von Vollverpflegung und Selbstverpflegung nach einer einheitlichen Grundnorm betont, sondern auch herausgestellt, dass das Verpflegungsgeld für die "Selbstverpflegung" einzusetzen war. Eines ausdrücklichen Hinweises auf diese Zusammenhänge bei der Auszahlung des Verpflegungsgeldes bedurfte es angesichts dieser Bestimmungen nicht.

62

bb) Das Vorbringen des Klägers in seiner Revisionserwidern, es seien in den Jahren 1960 bis 1990 weniger als 5 % - im Jahr seiner Einführung 1960 sogar nur 2,8 % - der Angehörigen der VP kaserniert untergebracht gewesen, spricht nicht gegen die Annahme einer ganz überwiegend betriebsfunktionalen Zweckbestimmung des Verpflegungsgeldes. Der Kläger begründet eine zusätzliche Entlohnung der Arbeitsleistung durch das Verpflegungsgeld damit, dass das Verpflegungsgeld "die Regel und die Vollverpflegung die große Ausnahme" gewesen sei. Das entspricht bereits nicht der Konzeption der soeben dargestellten Regelungen, die stets als Voraussetzung für einen Anspruch auf Verpflegungsgeld forderten, dass keine Gemeinschaftsverpflegung in Anspruch genommen wurde (*vgl bereits Ziff III Nr 2 und 3 des Befehls Nr 24/60*). Bis zur Verpflegungsordnung Nr 18/87 wurde dementsprechend die Teilnahme an der Vollverpflegung an erster Stelle genannt (*Abschn B Ziff I Nr 1 aaO*).

63

Im Ausgangspunkt geht der Kläger zu Recht davon aus, dass sich die Frage, ob das den Angehörigen der VP gezahlte Verpflegungsgeld Arbeitsentgelt iS des § 6 Abs 1 Satz 1 AAÜG iVm [§ 14 SGB IV](#) ist, nur unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten in der DDR beantworten lässt. Als faktischer Bestandteil der damaligen "Normalität" indizieren die hier einschlägigen Besoldungs- und Verpflegungsordnungen jedoch bereits eine ihren Regeln entsprechende gleichartige Verwaltungs- und Lebenspraxis (*zum Verpflegungsgeld an Angehörige der Zollverwaltung vgl BSG Urteil vom 27.6.2019 - [B 5 RS 2/18 R](#) - BSGE 128, 219 = SozR 4-8570 § 6 Nr 8, RdNr 17 mwN*). Die Bedeutung dieser Texte ist ausschließlich nach objektiven Auslegungskriterien zu bestimmen. Es kommt weder auf das Verständnis der Staatsorgane der früheren DDR noch auf deren Verwaltungspraxis bzw die praktische Durchführung im Einzelfall an (*vgl BSG aaO RdNr 32 mwN*).

64

Schließlich könnte selbst dann, wenn das vom Kläger behauptete umgekehrte Regel-Ausnahme-Verhältnis zuträfe, aus diesem Umstand nicht hergeleitet werden, dass das Verpflegungsgeld als Gegenleistung für die Arbeitsleistung gezahlt wurde und betriebsfunktionale Zwecke nicht im Vordergrund standen. Die Prüfung, ob Vorteile deshalb kein steuerpflichtiger Arbeitslohn sind, weil sie sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen, erfolgt für die Gewährung von Verpflegung als Naturalleistung und die alternativ dazu vorgenommene Zahlung von Verpflegungsgeld in gleicher Weise (*s oben RdNr 41*). In welcher Häufigkeit Verpflegungsgeld gezahlt oder Verpflegung als Sachbezug zur Verfügung gestellt wurde, ist somit für die hier zu treffende Einordnung ohne Bedeutung. Weitere Ermittlungen hierzu sind daher nicht veranlasst.

65

cc) Nach allen dargelegten Regelungen war die Gewährleistung einer hochwertigen Verpflegungsversorgung ein wichtiges Instrument zur Sicherstellung der Einsatzbereitschaft der Angehörigen der VP. Die entsprechenden - teilweise äußerst detaillierten - Bestimmungen setzten für den Bereich der VP um, was im Gesetzbuch der Arbeit (vom 12.4.1961, GBl DDR I 27) als "neben dem Lohn" zur Verfügung zu stellende "soziale Betreuung" beschrieben wurde (§ 39 Abs 3 aaO). Hierzu gehörte insbesondere die Versorgung der Werkstätigen im Betrieb mit hochwertigen Speisen (§ 119 Abs 2 Buchst a aaO). Ab 1.1.1978 wurde in § 228 Abs 2 des Arbeitsgesetzbuchs (vom 16.6.1977, GBl DDR I 185) die Verpflichtung der Betriebe zur sozialen Betreuung der Werkstätigen (Arbeiterversorgung) dahingehend konkretisiert, dass "die Versorgung der Werkstätigen im Betrieb nach ernährungswissenschaftlichen Grundsätzen mit einer vollwertigen warmen Hauptmahlzeit" zu sichern war. Dieser Verpflichtung stand für die Angehörigen der VP nur bei Nichtteilnahme an der Gemeinschaftsverpflegung als Vorteil die Zahlung von Verpflegungsgeld gegenüber.

66

Die "zur Selbstverpflegung" zweckgebundene Zuwendung des Verpflegungsgelds ist dabei auch unter Berücksichtigung seiner Höhe in Relation zur Besoldung - insbesondere bei den unteren Dienstgraden und in den ersten Jahren seiner Einführung - als für die Angehörigen der VP durchaus wirtschaftlich interessante Zuwendung zu werten. Beispielsweise erhielt der Kläger im Jahr 1961 Verpflegungsgeld in Höhe von 1209,35 Mark gezahlt, im Jahr 1981 in Höhe von 1552,20 Mark. Das waren im Vergleich zu der vom Beklagten bereits nach dem AAÜG berücksichtigten Besoldung zunächst 18,5 % und zuletzt 8,6 %. Das veranschaulicht die Bedeutung der Grundversorgung in den Jahren nach Abschaffung der Lebensmittelkarten (1958) und die stetig sinkende Relevanz in der Folgezeit. Letzteres spricht ebenfalls gegen den Charakter des Verpflegungsgelds als Bestandteil der Entlohnung für die Arbeitsleistung. Bei der hier zu klärenden Frage, ob das Verpflegungsgeld nach der Rechtslage am 1.8.1991 steuerpflichtiger Arbeitslohn gewesen ist, tritt im Rahmen der gebotenen Gesamtabwägung die Höhe des wirtschaftlichen Vorteils des Verpflegungsgelds zurück gegenüber dem ganz im Vordergrund stehenden "eigenbetrieblichen Interesse" der VP, wie es in den oben wiedergegebenen Regelungen der DDR deutlich zum Ausdruck kommt (ebenso zum Verpflegungsgeld an Angehörige der DDR-Zollverwaltung BSG Urteil vom 27.6.2019 - [B 5 RS 2/18 R](#) - [BSGE 128, 219](#) = SozR 4-8570 § 6 Nr 8, RdNr 57).

67

C. Die Kostenentscheidung beruht auf [§ 193 Abs 1 und 4 SGG](#).

Rechtskraft  
Aus  
Saved  
2022-01-28