
-

Sozialgerichtsbarkeit Bundesrepublik Deutschland

Land	Berlin-Brandenburg
Sozialgericht	Landessozialgericht Berlin-Brandenburg
Sachgebiet	Grundsicherung für Arbeitsuchende
Abteilung	20
Kategorie	Urteil
Bemerkung	-
Rechtskraft	-
Deskriptoren	Erstattung von Verwaltungskosten - pauschale Lohnsteuer - Kommunalträger - Abrechnungsverwaltungsvorschrift - Personalkosten - Personalnebenkosten - Pauschale - Spitzabrechnung - Analogie
Leitsätze	-
Normenkette	SGB 2 § 6 b Abs 5 EstG § 40 b KoA-VV § 10 KoA-VV § 11 KoA-VV § 16 KoA-VV § 19 KoA-VV § 20

1. Instanz

Aktenzeichen	-
Datum	-

2. Instanz

Aktenzeichen	L 20 AS 2622/17 KL
Datum	18.08.2020

3. Instanz

Datum	-
-------	---

Die Klage wird abgewiesen. Die Klägerin trägt die Kosten des Rechtsstreits. Die Revision wird zugelassen. Der Streitwert wird endgültig auf 5.487,79 Euro festgesetzt.

Tatbestand:

Streitig ist ein Erstattungsanspruch der Klägerin gegenüber dem Beklagten i.H.v. 5.487,79 Euro wegen der beanstandeten "spitzen" Abrechnung der pauschalen Lohnsteuer nach [§ 40b Abs. 1 EStG](#) auf Umlagebeiträge des Arbeitgebers zu

Zusatzversorgungskassen im Haushaltsjahr 2014.

Der Beklagte ist ein nach [Â§ 6a](#) Sozialgesetzbuch Zweites Buch (SGB II) zugelassener kommunaler Träger (zkt) und aufgrund der Verwaltungsvereinbarung vom 26.11.2013/29.11.2013 "Über die vom Bund zu tragenden Aufwendungen des zugelassenen Trägers der Grundsicherung für Arbeitssuchende" (im Folgenden: VV) zur Teilnahme am automatisierten Verfahren für das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen des Bundes (HKR-Verfahren) berechtigt (Â§ 2 Abs. 1 Satz 1 VV) und ermächtigt, Bundesmittel auf der Grundlage von [Â§ 6b Abs. 2 Satz 1 SGB II](#) und unter Beachtung der VV sowie der Verfahrensrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen für Mittelverteiler/ Titelverwalter zu bewirtschaften sowie beim Bund abzurufen (Â§ 2 Abs.1 Satz 2 VV).

Die Ermittlung der von der Klägerin zu erstattenden Verwaltungskosten für das Jahr 2014 richtet sich nach der von der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundestages beschlossenen "Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Abrechnung der Aufwendungen der Grundsicherung für Arbeitssuchende durch die zugelassenen kommunalen Träger und für die Bewirtschaftung von Bundesmitteln im automatisierten Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen des Bundes" (Kommunalträger-Abrechnungsverwaltungsvorschrift KoA-VV) vom 25. April 2008 in der Fassung vom 16. Dezember 2013 (BAnz AT 23. Dezember 2013 B 1).

Im Rahmen der Abrechnung für das Haushaltsjahr 2014 rechnete der Beklagte bei den Verwaltungskosten für die Durchführung der Grundsicherung für Arbeitssuchende u.a. Ausgaben für Pauschalsteuern nach [Â§ 40b Abs. 1 EStG](#) i.H.v. 6.471,45 Euro an wie bereits in den Vorjahren als Personalkosten "spitz", d.h. in Höhe des vom Beklagten gezahlten Betrages, ab.

Die Klägerin beanstandete mit Schreiben vom 3. Juni 2016 die Spitzabrechnung der Pauschalsteuern und forderte vom Beklagten die Erstattung des gezahlten Betrages abzüglich des kommunalen Finanzierungsanteils i.H.v. 983,66 Euro (15,20 %), d.h. in Höhe von insgesamt von 5.487,79 Euro. Die abgerechneten Beträge seien bereits von der Personalnebenkostenpauschale abgedeckt.

Der Beklagte lehnte die Erstattung mit Schreiben vom 26. Juli 2016 mit der Begründung ab, dass die Pauschalsteuer anders als Personalnebenkosten ein direkter, gesetzlicher Entgeltbestandteil sei. Gesetzliche Entgeltbestandteile seien nach der Verordnungsbegründung ausdrücklich in Â§ 10 Abs. 2 KoA-VV enthalten und müssten daher spitze abgerechnet werden. Im Übrigen handele es sich insoweit jedenfalls um eine vertretbare Rechtsauffassung.

Am 22. Dezember 2017 hat die Klägerin die vorliegende Klage erhoben und beantragt, den Beklagten zu verurteilen, an die Klägerin 5.487,79 Euro nebst Zinsen ab Rechtshängigkeit i.H.v. 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz zu zahlen.

Nach in der Folgezeit ergebnislos verlaufenden Verhandlungen zwischen den Beteiligten hat die Klägerin die Klage am 28. Dezember 2018 um die Beantragung

von Verzugszinsen i.H.v. 3 Prozentpunkten $\frac{1}{4}$ über dem Basiszinssatz $\frac{1}{4}$ r die Zeit ab dem 1. Februar 2015 bis zum 22. Dezember 2017 erweitert und die Klage wie folgt begründet.

Spitzabrechnungen $\frac{1}{4}$ r Verwaltungskosten seien nach der KoA-VV die Ausnahme.

Die pauschale Lohnsteuer der [Â§Â§ 40-40b EStG](#) sei keine Lohnsteuer des Arbeitnehmers, sondern eine originär in der Person des Arbeitgebers entstehende Unternehmenssteuer eigener Art, die keinen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers bewirke. Es handele sich daher nicht um "Bezüge" im Sinne des Â§ 10 Abs. 1 S. 1 KoA-VV, die als Personalkosten in tatsächlicher Höhe abgerechnet werden könnten. Hinzu komme, dass die Pauschalsteuer nach [Â§ 40 b Abs. 1 EStG](#) nicht vom Katalog des Â§ 10 Abs. 2 S. 2 KoA-VV erfasst würde. Als Personalkosten seien nur solche Bezüge im Sinne von S. 1 zu qualifizieren, die zugleich vom Katalog des S. 2 erfasst würden. Der Katalog sei abschließend. Seien personelle Aufwendungen weder im Katalog des Â§ 10 Abs. 2 S. 2 KoA-VV noch in demjenigen des Â§ 11 HS 2 KoA-VV enthalten, seien sie im Zweifel dem Auffangtatbestand des Â§ 11 KoA-VV zuzuordnen und rechtlich als Personalnebenkosten einzuordnen. Eine Einordnung der Pauschalsteuer als Personalkosten habe erstmals die fünfte Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der KoA-VV vom 17. Dezember 2018 rückwirkend zum 1. Januar 2018 ermöglicht.

Auch wenn in der Begründung der Änderungsverwaltungsvorschrift von einer "Klarstellung" gesprochen werde, könne hieraus nicht geschlossen werden, dass hiermit lediglich eine Verdeutlichung einer bereits in der Vorgängervorschrift enthaltenen Regelung erfolgt wäre. Schon nach dem Sprachgebrauch habe der Begriff "Klarstellung" auch die Bedeutung von "Berichtigen" oder "Richtig stellen". Im Übrigen heiÙe es auf Seite 2 der Begründung zu Â§ 10 KoA-VV, die Pauschalsteuer auf Zusatzversorgungsbeiträge "bisher abrechenbar in den Personalnebenkosten" könne "zukünftig in den Personalkosten" abgerechnet werden. Auch heiÙe es unter Begründung A. Allgemeiner Teil II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs im 3. Absatz "die Abrechnung der Pauschalsteuer folgt zukünftig der Abrechnungssystematik der ihr zu Grunde liegenden Aufwendungen".

Die Pauschalsteuer könne auch nicht als "in begründeten Ausnahmefällen" über den Katalog des Â§ 10 Abs. 2 S. 2 KO A-VV hinaus als Personalausgaben erfasst werden. Mit den Ausführungen in der amtlichen Begründung werde auf die Regelung in Â§ 16 Abs. 2 S. 2 KoA-VV abgezielt, wonach von den Pauschalabrechnungen (nur) dann abgewichen werden könne, wenn die geltenden Pauschalen den spezifischen Gegebenheiten des zKT nicht gerecht würden (atypischer Fall) und zudem die Zulässigkeit der Abrechnung von Verwaltungskosten in tatsächlicher Höhe schriftlich vereinbart werde.

Der Erstattungsanspruch der Klägerin sei auch nicht etwa nach der Haftungskernrechtsprechung des Bundessozialgerichts eingeschränkt. Diese Rechtsprechung sei auf den vorliegenden Fall bereits nicht übertragbar. Es gehe

vorliegend allein um die Frage, wie bestimmte Bestandteile der Verwaltungskosten abzurechnen seien, die Finanzierungslast des Bundes für die Verwaltungskosten sei nicht streitig. Im Übrigen entfalle aufgrund des Erlasses des Ausführungsgesetzes mit [Â§ 6b Abs. 5 SGB II](#), der eine verschuldensunabhängige Haftung begründet, die Grundlage und die Rechtfertigung für den vom BSG vorgenommenen Rückgriff auf die Haftungskernrechtsprechung.

[Â§ 6b Abs. 5 SGB II](#) sei auch nicht verfassungskonform auf Fälle offensichtlich rechtswidriger Leistungen einzuschränken und dann ausgeschlossen, wenn die Optionskommune eine vertretbare Rechtsauffassung eingenommen habe.

Die gerichtliche Geltendmachung einer Erstattungsforderung habe auch keine aufsichtsgleiche Wirkung. Der betreffende zugelassene kommunale Träger werde seitens des Bundes weder rechtlich noch faktisch zu einem bestimmten rechtlichen Verhalten veranlasst, wenn im Rahmen der Finanzkontrolle ein Erstattungsanspruch in einem rechtsstaatlich geordneten Verfahren vor Gericht geltend gemacht werde, bei dem jede Partei die gleichen prozessualen Rechte und Pflichten habe und Waffengleichheit herrsche. Im Übrigen betreffe der von der Klägerin beanstandete Fehler des Beklagten nicht die Art und Weise, wie der Beklagte die Aufgabe der Grundsicherung für Arbeitsuchende inhaltlich wahrnehme. Es gehe schlicht um die zutreffende Abrechnung von Verwaltungskosten.

Für die Berechnung der Verzugszinsen nach [Â§ 6 b Abs. 5 S. 2](#) und 3 SGB II werde vorsorglich der 30. Dezember 2014 als der letzte Erfassungs- und Anordnungstag für das Haushaltsjahr 2014 in Ansatz gebracht, da sich der genaue Zeitpunkt des Mittelabrufs durch den Beklagte nicht mehr ermitteln lasse.

Die Klägerin beantragt, den Beklagten zu verurteilen, an die Klägerin 5.487,79 Euro nebst Verzugszinsen i.H.v. 3 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz für die Zeit ab dem 1. Februar 2015 bis zum 22. Dezember 2017 sowie Rechtshängigkeitszinsen i.H.v. 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz seit dem 23. Dezember 2017 zu zahlen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. Die Voraussetzungen eines Erstattungsanspruchs gemäß [Â§ 6b Abs. 5 S. 1 SGB II](#) lägen nicht vor.

Der Beklagten sei die geänderte Rechtsauffassung der Klägerin über die Abrechnung der pauschalen Lohnsteuer auf Umlagebeiträge des Arbeitgebers zu Zusatzversorgungskassen erstmals durch das Haushaltsführungsschreiben vom 4. Februar 2014, Ziffer 9.2, bekannt gegeben worden. Zuvor habe der Beklagte seit Einführung des SGB II zum 1. Januar 2005 seine Personalkosten einschließlich der in diesem Zusammenhang anfallenden Pauschalsteuer unbeanstandet "spitz" abgerechnet. Dies habe sowohl vor als auch nach dem Inkrafttreten der KoA-VV am 1. Mai 2008 gegolten.

Die Pauschalsteuer auf Zusatzversicherungsbeiträge sei als Personalkosten nach [Â§ 10 KoA-VV](#) abzurechnen. Der Wortlaut des [Â§ 10 KoA-VV](#) enthalte eine offene

Aufzählung, wie sich aus der Formulierung "dazu gehören" zeige. Wäre eine abschließende Aufzählung beabsichtigt gewesen, hätte man "dies sind" formulieren müssen. Zudem sei die Pauschalsteuer nach [Â§ 40b EStG](#) mit der Ziffer 7 des Â§ 10 KoA-VV "Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und Zusatzversorgung" erfasst. Die ursprüngliche Regelung des Â§ 10 KoA-VV sei untechnisch und in mehrerer Hinsicht ungenau gefasst gewesen. Die im Jahr 2018 vorgenommene Präzisierung der KoA-VV habe diese Kosten zur künftigen Klarstellung ausdrücklich in Â§ 10 Abs. 1 KoA-VV aufgenommen und die Aufzählung in Â§ 10 Abs. 2 KoA-VV nunmehr abschließend gefasst.

Das Abgrenzungsmerkmal für die Zuordnung zu spitz abgerechneten Personalkosten und pauschal abgerechneten Personalnebenkosten sei nach Â§ 10 KoA-VV, ob diese Kosten auf Gesetz oder Tarifvertrag beruhen oder ob es sich um Aufwendungen für freiwillige Leistungen, insbesondere von gesetzlich und tarifvertraglich nicht oder üblicherweise nicht vorgesehenen Zulagen und Sonderzahlungen, handele.

Im Übrigen könne unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts und der Entstehungsgeschichte des [Â§ 6b Abs. 5 S. 1 SGB II](#) der Bund eine Erstattung von Mitteln überhaupt nur in den Fällen verlangen, in denen der zugelassene kommunale Träger Mittel missbräuchlich, zweckentfremdet oder vorsätzlich oder grob fahrlässig entgegen den Zielen, Zwecken und Prinzipien des SGB II zugeordnet habe. Einzustehen habe die Optionskommune allein für eine ordnungsgemäße Verwaltung im Sinne desselben Begriffs aus [Art. 104a Abs. 5 GG](#). Etwaige Verwaltungsfehler gingen grundsätzlich zulasten des Bundes, da er diese Kosten gleichfalls zu tragen hätte, wenn diese im Rahmen der eigenen oder Auftragsverwaltung anfielen. Mit dem Bundessozialgericht sei die so genannte Haftungskernrechtsprechung anzuwenden.

Der Beklagte hat Schreiben des BMAS vom 4. Februar 2014, 16. April 2014 und vom 2. Mai 2016 zur Akte gereicht.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird Bezug genommen auf den vorgetragenen Inhalt der Gerichtsakte und des von der Klägerin eingereichten Verwaltungsvorgangs, der Gegenstand der mündlichen Verhandlung gewesen ist.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. Die Klägerin kann vom Beklagten die Zahlung von 5.487,79 Euro nicht verlangen.

Streitgegenstand ist vorliegend die Erstattung derjenigen Mittel, die der Beklagte im Haushaltsjahr 2014 für die sog. spitze Abrechnung der pauschalen Lohnsteuer nach [Â§ 40b Abs. 1 EStG](#) auf Umlagebeiträge des Arbeitgebers zu Zusatzversorgungskassen (im Folgenden Pauschalsteuer) vereinnahmt hat. Streitig ist, ob die Pauschalsteuer nach Â§ 10 Abs. 2 KoA-VV i.V.m. 19 KoA-VV abzurechnen oder von der Pauschalnebenkostenpauschale nach Â§ 11 i.V.m. Â§ 20 KoA-VV

erfasst ist.

Das LSG ist erstinstanzlich nach [Â§ 29 Abs. 2 Nr. 3 Sozialgerichtsgesetz \(SGG\)](#) zuständig. Danach entscheiden die Landessozialgerichte über Klagen in Angelegenheiten der Erstattung von Aufwendungen nach [Â§ 6b SGB II](#).

Die örtliche Zuständigkeit des LSG Berlin-Brandenburg folgt aus [Â§ 57 Abs. 1 Satz 1 SGG](#).

Die Klage ist als allgemeine Leistungsklage i.S. des [Â§ 54 Abs. 5 SGG](#) statthaft und auch im übrigen zulässig.

Die Klage ist jedoch unbegründet. Die Klägerin hat keinen Erstattungsanspruch gegen den Beklagten aus [Â§ 6b Abs. 5 SGB II](#). Nach dieser Vorschrift kann das Bundesministerium für Arbeit und Soziales von dem zugelassenen kommunalen Träger die Erstattung von Mitteln verlangen, die er zulasten des Bundes ohne Rechtsgrund erlangt hat, wobei nach allgemeiner Auffassung die Rückforderung von Bundesmitteln bereits aus haushaltsrechtlichen Gründen regelmäßig angezeigt ist und nur in atypischen Fällen unterbleiben kann (Rixen/Weißenberger in Eicher, SGB II, 3. Aufl., Â§ 6 Buchst. b Rn. 17). Diese Voraussetzungen liegen nicht vor.

Es fehlt bereits daran, dass der Beklagte Mittel der Klägerin ohne Rechtsgrund erlangt hat. Eine rechtswidrige Mittelverwendung liegt nicht vor. Der Beklagte hat die sog. Pauschalsteuer nach [Â§ 40b EStG](#) im Ergebnis zu Recht "spitz" abgerechnet.

[Â§ 40b](#) Einkommensteuergesetz lautet in den hier entscheidenden Punkten:
Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen
(1) Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer von den Zuwendungen zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung an eine Pensionskasse mit einem Pauschsteuersatz von 20 Prozent der Zuwendungen erheben. (2) 1 Absatz 1 gilt nicht, soweit die zu steuernden Zuwendungen des Arbeitgebers für den Arbeitnehmer 1 752 Euro im Kalenderjahr übersteigen oder nicht aus seinem ersten Dienstverhältnis bezogen werden
(3)
(4) In den Fällen des Â§ 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 2 [Sonderzahlungen an Versorgungseinrichtungen] hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz in Höhe von 15 Prozent der Sonderzahlungen zu erheben. (5). ([Â§ 40b EStG](#) in der Fassung vom 8.10.2009)

Nach der KoA-VV ist hinsichtlich der Abrechnungen von Aufwendungen für Personal u.a. zu differenzieren nach den Personalkosten i.S.v. Â§ 10 KoA-VV und den Personalnebenkosten i.S.v. Â§ 11 KoA-VV. Während die Personalkosten nach Â§ 19 Abs. 1 Satz 1 KoA-VV in tatsächlicher Höhe (spitz) abgerechnet werden, wird für Personalnebenkosten nach Â§ 20 KoA-VV ein Pauschalbetrag i.H.v. bis zu 2.452 Euro je Vollzeitäquivalent anerkannt.

Eine direkte Anwendung des Â§ 10 der KoA-VV a.F. scheidet allerdings aus (hierzu

unter I.). Eine Einordnung der Pauschalsteuer als Personalnebenkosten im Sinne des Â§ 11 KoA-VV scheidet ebenfalls aus (hierzu unter II.). Die Pauschalsteuern nach [Â§ 40b EStG](#) sind aber im Wege der analogen Anwendung von Â§ 10 Ziffer 7 KoA-VV a.F., wonach Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und Zusatzversorgung als "BezÃ¼ge" i.S.d. KoA-VV "gelten", als gemÃ¼Ã§ Â§ 19 Abs. 1 Satz 1 KoA-VV abzurechnende Kosten einzustufen (hierzu unter III.).

I. Die Pauschalsteuer nach [Â§ 40b EStG](#) kann nicht unter Â§ 10 KoA-VV a.F. subsumiert werden.

Â§ 10 der KoA-VV in der fÃ¼r den streitgegenstÃ¤ndlichen Zeitraum (2014) geltenden Fassung vom 16.12.2013 (BAnz 2008, Nr. 66a) (KoA-VV a.F.) lautete: (1) Personalkosten sind die Aufwendungen fÃ¼r BezÃ¼ge des im Aufgabenbereich der Grundsicherung fÃ¼r Arbeitsuchende nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch eingesetzten Personals. Zum Personal gehÃ¶ren auch die zu ihrer Berufsausbildung BeschÃ¤ftigten, soweit sie im Aufgabenbereich der Grundsicherung fÃ¼r Arbeitsuchende nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch eingesetzt sind.

(2) BezÃ¼ge sind alle nach besoldungsrechtlichen und tarifvertraglichen sowie vergleichbaren auÃertariflichen Regelungen laufend gezahlten Besoldungen und Entgelte an Beamtinnen und Beamte, an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie an zu ihrer Berufsausbildung BeschÃ¤ftigte. Dazu gehÃ¶ren

1. das Grundgehalt, 2. der Familienzuschlag, 3. Zulagen und Sonderzahlungen, 4. VergÃ¼tungen, 5. vermÃ¶genswirksame Leistungen, 6. Bestandteile aus der leistungsorientierten Bezahlung und 7. Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und Zusatzversorgung.

Mit der FÃ¼nften Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Ãnderung der KoA-VV (FÃ¼nfte Ã-VV) vom 17. Dezember 2018 (BR Drs. 488/18) ist Â§ 10 rÃ¼ckwirkend zum 1. Januar 2018 (Art. 2 Abs. 2 FÃ¼nfte Ã-VV) wie folgt geÃ¤ndert worden und lautet nunmehr: (1) Personalkosten sind die Aufwendungen fÃ¼r BezÃ¼ge des im Aufgabenbereich der Grundsicherung fÃ¼r Arbeitsuchende nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch eingesetzten Personals sowie fÃ¼r BeitrÃ¤ge und Steuern, die im Zusammenhang mit der GewÃ¤hrung der BezÃ¼ge stehen. Zum Personal gehÃ¶ren auch die zu ihrer Berufsausbildung BeschÃ¤ftigten, soweit sie im Aufgabenbereich der Grundsicherung fÃ¼r Arbeitsuchende nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch eingesetzt sind.

2) BezÃ¼ge sind alle nach besoldungsrechtlichen und tarifvertraglichen sowie vergleichbaren auÃertariflichen Regelungen laufend gezahlten Besoldungen und Entgelte an Beamtinnen und Beamte, an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie an zu ihrer Berufsausbildung BeschÃ¤ftigte. Das sind

1. das Grundgehalt, 2. der Familienzuschlag, 3. Zulagen und Sonderzahlungen, 4. VergÃ¼tungen, 5. vermÃ¶genswirksame Leistungen und 6. Bestandteile aus der leistungsorientierten Bezahlung.

(3) Beiträge und Steuern, die im Zusammenhang mit der Gewährung der Bezüge nach Absatz 2 stehen, sind Aufwendungen, die aufgrund gesetzlicher bzw. tarifvertraglicher Regelungen erbracht werden müssen. Dazu gehören insbesondere: 1. Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und Zusatzversorgung, 2. Zuschüsse zur gesetzlichen und privaten Krankenversicherung und 3. Pauschalsteuern im Sinne des Einkommensteuergesetzes auf Bezüge nach Absatz 2 Nummer 1 bis 6 und auf Beiträge zur Zusatzversorgung nach Nummer 1 sowie auf sie entfallende weitere Aufwendungen wie Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, wenn diese nicht vom Beschäftigten getragen werden.

Eine direkte Anwendung des § 10 der KoA-VV a.F. scheidet aus. Diese regelt lediglich "Aufwendungen für Bezüge". Bei der Pauschalsteuer nach [§ 40 b Abs. 1 EStG](#) handelt es sich jedoch nicht um "Bezüge" i.S.v. § 10 KoA-VV a.F. "Bezüge" sind nach der Definition des § 10 Abs. 2 S. 1 KoA-VV a. F. beschränkt auf "Besoldungen und Entgelte", die an das eingesetzte Personal nach besoldungsrechtlichen und tarifvertraglichen sowie vergleichbaren außer tariflichen Regelungen laufend gezahlt werden. Bei der nach [§ 40b EStG](#) ermittelten pauschalen Lohnsteuer auf Versorgungs-aufwendungen handelt es sich hingegen [ebenso wie bei der nach [§ 40 Abs.1](#), [§ 40 Abs.2](#), [§ 40a EStG](#) ermittelten pauschalen Lohnsteuer] um eine Unternehmenssteuer eigener Art, die keinen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers bewirkt (BFH, Urteil vom 05. November 1982 – [VI R 219/80](#) –, [BFHE 137, 46](#), [BStBl II 1983, 91](#)). Der Arbeitgeber ist originärer Steuerschuldner. Für tarifgebundene öffentliche Arbeitgeber wird durch den Tarifvertrag (§ 16 Abs. 2 ATV) eine Abwälzung der Pauschalsteuer auf den Arbeitnehmer ausgeschlossen. Die Pauschalsteuer gehört also nicht zum Arbeitslohn, es handelt sich nicht um "Bezüge" im Sinne der KoA-VV.

Ferner wird die Pauschalsteuer nach [§ 40 b Abs. 1 EStG](#) nicht vom Katalog des § 10 Abs. 2 S. 2 KoA-VV a.F. erfasst. Zutreffend verweist der Prozessbevollmächtigte der Klägerin darauf, dass nach Wortlaut und Systematik der Vorschrift als Personalkosten nur solche "Bezüge" im Sinne von § 10 Satz 1 KoA-VV a.F. zu qualifizieren sind, die zugleich vom Katalog des Satz 2 erfasst sind ("Bezüge sind").

Ob aus dem Wortlaut des Satzes 2 "dazu gehören" folgt, dass der Katalog des § 10 Abs. 2 S. 2 KoA-VV a.F. nicht abschließend ist und mangels einer Formulierung wie "dies sind" Raum für die Erfassung weiterer Personalausgaben besteht, kann jedenfalls für die vorliegende Fragestellung dahinstehen. Denn jedenfalls handelt es sich wie ausgeführt bei der sog. Pauschalsteuer als einer Unternehmenssteuer zugunsten der Allgemeinheit, nicht um eine Ausgabe, die wie die anderen in § 10 Abs. 2 KoA-VV genannten Leistungen unmittelbar (Ziffer 1 bis 6) oder mittelbar (Ziffer 7) dem Arbeitnehmer zu Gute kommt. Es fehlt mithin bereits an einer dem Leitbild der Aufzählung entsprechenden Leistung. Sofern es im Übrigen insoweit in der amtlichen Begründung zu § 10 Abs. 2 S. 2 KoA-VV a.F. heißt "In Absatz 2 sind die grundsätzlich erstattungsfähigen Bestandteile der Personalkosten enumerativ aufgeführt. Eine darüber hinausgehende Erfassung von Personalausgaben erfolgt nur in begründeten Ausnahmefällen", fehlt es zudem

an einem "Ausnahmefall" (BT-Drs. 180/08 S. 97). Denn die Zahlung der Pauschalsteuer ist gesetzlich geregelt, es handelt sich um eine allgemeine Verpflichtung der öffentlichen Arbeitgeber, die regelmäßig anfallt. Ein unvorhersehbarer Ausnahmefall liegt gerade nicht vor.

Nach dem Wortlaut der Vorschrift fallen die Pauschalsteuern auch nicht unter Â§ 10 Abs. 2 S. 2 Ziffer 7 KoA-VV a.F., wonach Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und Zusatzversorgung zu den "Bezahlten" zählten. Die Pauschalsteuern und die auf sie entfallenden Solidaritätsbeiträge und Kirchensteuern werden wie dargestellt auf die Umlagebeiträge des Arbeitgebers zur ZVK (Zusatzversorgungskasse) erhoben. Sie sind jedoch nicht an die ZVK, sondern an das Finanzamt abzuführen. Es handelt sich bei diesen Steuern mithin nicht um Arbeitgeberanteile im Sinne der Ziffer 7 der KoA-VV a.F., sondern um eine Unternehmenssteuer eigener Art (s.o.).

II. Die Pauschalsteuer nach [Â§ 40b EStG](#) kann jedoch auch nicht unter Â§ 11 KoA-VV a.F. subsumiert werden.

Â§ 11 KoA-VV a. (und neue) F. lautet unverändert:

Personalnebenkosten sind die über die Personalkosten hinaus gehenden Aufwendungen für aktive Beamtinnen und Beamte, Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie für zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigte, insbesondere für

1. Beihilfen und Beihilfeumlagen, 2. Versorgungsleistungen, 3. Unterstützungen, 4. Ausgaben für Unfallkassen, 5. Trennungsgeld, 6. Fahrkostenzuschüsse, 7. Umzugskostenvergütungen und 8. Kosten für die Fortbildung.

Zwar ist Â§ 11 KoA-VV bei der Aufzählung der Personalnebenkosten nicht abschließend, wie sich aus dem Begriff "insbesondere" ergibt, jedoch dienen Regelbeispiele der Konkretisierung einer vorangegangenen Generalklausel und haben insoweit Leitbildfunktion (Schäfermann in JZ 2005, S. 271f.). Dem Leitbild der Regelbeispiele des Â§ 11 KoA-VV entspricht die streitgegenständliche Pauschalsteuer hingegen nicht.

Â§ 11 KoA-VV erfasst ebenso wie Â§ 10 Abs. 2 Satz 2 KoA-VV a.F. auch Aufwendungen für Beschäftigte. Aufgezählt werden sodann auch wenn nicht abschließend, sondern als Regelbeispiele ausschließlich Aufwendungen, die neben dem Entgelt unmittelbar an die Beschäftigten gezahlt werden (Beihilfe, Trennungsgeld etc.) oder diesen jedenfalls mittelbar zugute kommen (Ausgaben für Unfallkassen). Die pauschale Lohnsteuer kommt im Gegensatz zu den Regelbeispielen des Â§ 11 KoA-VV nicht dem Arbeitnehmer zugute. Wie ausgeführt, ist die Pauschalsteuer eine Unternehmenssteuer eigener Art, die zwar zwingend mit den Beschäftigten zugute kommenden Aufwendungen (Vorsorgeaufwendungen) verknüpft ist, selbst aber nicht an die Beschäftigten geleistet wird und auch nicht auf diese abgewälzt werden könnte. Darüber hinaus handelt es sich bei den Regelbeispielen des Â§ 11 KoA-VV um Kostenposten,

die von den individuellen Umständen des einzelnen Arbeitnehmers abhängen und nur bei Erfüllung der individuellen Voraussetzungen im jeweiligen konkreten Einzelfall nach Einreichung entsprechender Abrechnungen oder Bescheide (der Unfallkassen) durch den zugelassenen kommunalen Träger gewährt bzw. abgeführt werden. Die streitgegenständliche pauschalierte Lohnsteuer ist aber grundsätzlich für jeden Arbeitnehmer gesetzlich verpflichtend laufend zu zahlen, ohne dass es der individuellen Geltendmachung bedarf, entspricht somit auch insoweit nicht den gesetzlichen Regelbeispielen.

Bei § 11 KoA-VV handelt es sich auch nicht um eine allgemeine Auffangnorm für die Abrechnung von Personalkosten im weitesten Sinne.

Die Vorschrift trägt schon nach ihrem Wortlaut nicht den Charakter einer allgemeinen Auffangnorm, wie es beispielsweise durch Begriffe wie "anderenfalls", "im übrigen" oder offene Formulierungen wie "die Behörde kann im Einzelfall die erforderlichen Maßnahmen treffen" (Bsp: [§ 62 KrWG](#)), "Leistungen können auch in sonstigen Lebenslagen erbracht werden, wenn sie den Einsatz öffentlicher Mittel rechtfertigen" ([§ 73 SGB XII](#)), "Leistungen können erbracht werden, wenn ..." ([§ 22 Abs. 6 S. 1 SGB II](#)), "die Vorschriften von Teil 1 gelten auch für Leistungen der Teilhabe am Arbeitsleben, wenn ..." ([§ 7 SGB IX](#)), Verweis auf die subsidiäre Geltung anderer Vorschriften (bspw. Aufenthaltsg, § 11 FreizügG) etc. zum Ausdruck gebracht wird.

Auch der Regelung des § 16 Abs. 1 S. 2 KoA-VV kann nicht eine Einstufung des § 11 KoA-VV als Auffangnorm entnommen werden. Nach § 16 Abs. 1 KoA-VV erfolgt die Abrechnung der durch den Bund zu tragenden Aufwendungen grundsätzlich in tatsächlicher Höhe und abweichend hiervon auf der Grundlage der im Unterabschnitt 2 der KoA-VV ("Vorschriften über die Rechnungslegung") geregelten Pauschalen. Absatz 2 der Vorschrift bestimmt, dass auch die Abrechnung von Verwaltungskosten in tatsächlicher Höhe nur in den in Unterabschnitt 2 vorgesehenen Fällen möglich ist (Satz 1) und dass in besonders begründeten Einzelfällen von einer Pauschalabrechnung nach Absatz 1 Satz 2 abgewichen werden kann (Satz 2). § 16 KoA-VV regelt somit lediglich Grundsätze der Abrechnung, nicht aber die Zuordnung einzelner Positionen zu den nach Pauschalen (§§ 20ff KoA-VV) oder den nach tatsächlicher Höhe (§ 19 KoA-VV) abzurechnenden Aufwendungen. Die hierfür erforderlichen Bestimmungen werden in Unterabschnitt 1 ("Begriffsbestimmungen") der KoA-VV getroffen.

III. Die Pauschalsteuern nach [§ 40b EStG](#) sind aber im Wege der analogen Anwendung von § 10 Abs. 2 Satz 2 Ziffer 7 KoA-VV a.F. als Personalkosten einzustufen und gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 KoA-VV abzurechnen.

Die Methode der Analogie ist eine verfassungsrechtlich anerkannte Form der richterlichen Rechtsfortbildung (vgl. z.B. [BVerfGE 82, 6](#), 11 ff m.w.N.). Sie ist allerdings von der dem Gesetzgeber vorbehaltenen Gesetzeskorrektur abzugrenzen. Die vom Verfassungsrecht gezogene Grenze verläuft im allgemeinen dort, wo die Gerichte ohne das Vorhandensein einer sich aus Systematik und Sinn des Gesetzes ergebenden Lücke allein unter Berufung auf allgemeine Rechtsprinzipien, die eine

konkrete rechtliche Ableitung nicht zulassen, oder aus rechtspolitischen Erwägungen Neuregelungen oder Rechtsinstitute schaffen ([BVerfGE 34, 269](#), 290; [65, 182](#), 194). Dem Gericht ist es grundsätzlich verwehrt, sich unter Verkenning seiner eigenen Bindung an Gesetz und Recht ([Art 20 Abs. 3 GG](#)) aus der Rolle des Normanwenders in die einer normsetzenden Instanz zu begeben ([BVerfGE 82, 6](#), 11 ff; [87, 273](#), 280). Demgemäß darf richterliche Rechtsfortbildung im Wege der Analogie stets nur dann eingesetzt werden, wenn das Gericht auf Grund einer Betrachtung und Wertung des einfachen Gesetzesrechts eine Gesetzeslücke feststellt (vgl. BVerfG [FamRZ 1995, 1052](#), 1054). Eine derartige Lücke ist aber nicht bereits dann gegeben, wenn eine erwünschte Ausnahmeregelung fehlt oder eine gesetzliche Regelung aus sozial- oder rechtspolitischen Erwägungen als unbefriedigend empfunden wird (vgl. BVerfG [NJW 1992, 1219](#); [BVerfGE 65, 182](#), 194). Hat der Gesetzgeber eine eindeutige Entscheidung getroffen, dürfen die Gerichte diese auch im Interesse der Rechtssicherheit für den einzelnen Bürger nicht auf Grund eigener rechtspolitischer Vorstellungen verändern und durch eine judikative Lösung ersetzen, die so ggf. im Parlament gar nicht erreichbar war (vgl. BVerfG [FamRZ 1995, 1052](#), 1054; [BVerfGE 82, 6](#), 12). Eine Lücke im Gesetz liegt vielmehr nur dort vor, wo es eine Regelung weder ausdrücklich noch schlüssig getroffen hat und es deshalb nach dem Konzept des Gesetzes, dem "Gesetzesplan", unvollständig und damit ergänzungsbedürftig ist. Keine Gesetzeslücke liegt also vor, wenn die Nichtregelung einer vom Gesetz gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände entspricht, seine richterliche Ergänzung also dem "Willen des Gesetzes" widerspricht. Es muss sich um eine dem Plan des Gesetzgebers widersprechende, also eine "planwidrige Unvollständigkeit" handeln (stRspr. des BSG, vgl. z.B. Urteil vom BSG, Urteil vom 18. September 2012 [B 2 U 11/11 R](#) [BSGE 112, 43-54](#) m.w.N.).

Unter Zugrundelegung dieser Maßstäbe sind die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung des [Â§ 10 Abs. 2 Satz 2 Ziff. 7 KoA-VV](#) vorliegend gegeben.

Es besteht eine (anfängliche oder nachträgliche) planwidrige Gesetzeslücke (hierzu zu 1.), der nicht geregelte Tatbestand ist dem gesetzlich festgelegten ähnlich und beide Tatbestände sind wegen ihrer Ähnlichkeit gleich zu bewerten (hierzu zu 2.) (vgl. BSG, Urteil vom 4.5.1999 [B 4 RA 55/98 R](#), [SozR 3-2600 Â§ 34 Nr. 1](#) unter Verweis auf BSG SozR 4100 [Â§ 107 Nr. 4 S 4 f](#); Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl. 1995, S 202 ff).

Zu 1.) Wie oben ausgeführt ist die Pauschalsteuer nach [Â§ 40b EStG](#) weder von [Â§ 10](#) noch von [Â§ 11 KoA-VV](#) erfasst. [Â§ 11 KoA-VV](#) ist auch keine allgemeine Auffangvorschrift.

Es besteht mithin eine Regelungslücke. Diese ist auch planwidrig. Es bestehen keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass mit der Verordnung eine Einordnung der Pauschalsteuer nach [Â§ 40b EStG](#) unter die Abrechnungsvorschriften der KoA-VV bewusst nicht getroffen worden sein sollte. Vielmehr wurden die Pauschalsteuern von Beginn an, bereits vor Inkrafttreten der KoA-VV mit den ihnen zugrunde liegenden Beiträgen des Arbeitgebers für Zusatzversorgungskassen

abgerechnet, nach Inkrafttreten der KoA-VV als Personalkosten im Sinne von Â§ 10 KoA-VV, ohne dass bis zum Jahr 2014 ein Bewusstsein dafür bestand, dass diese allseits geübte Abrechnungsweise ohne Rechtsgrund erfolgte. Insoweit handelt es sich um eine planwidrige Unvollständigkeit.

Zu 2.) Auch die weiteren Voraussetzungen für eine Analogie liegen vor. Der nicht geregelte Tatbestand ist dem gesetzlich festgelegten ähnlich und beide Tatbestände sind wegen ihrer Ähnlichkeit gleich zu bewerten.

Gemäß der amtlichen Begründung der KOA-VV (BR-Drs. 180/08) sind in Â§ 10 KoA-W die grundsätzlich erstattungsfähigen Bestandteile der Personalkosten enumerativ aufgeführt. Dazu gehören gemäß Â§ 10 Absatz 2 Nr. 7 KoA-W die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und Zusatzversorgung. Diese sind als anerkennungsfähige Ausgabelemente allerdings nur dann den Personalkosten zuzuordnen, wenn sie auf Gesetz (Besoldung) oder Tarifvertrag (z. B. Tabellenentgelt, Leistungsentgelt, Ausbildungsentgelt) beruhen.

Die Zusatzversorgung des Öffentlichen Dienstes (ZöD) gehört zu den Altersvorsorgesystemen und stellt als Pflichtversicherung auf tarifvertraglicher Grundlage eine ergänzende Altersvorsorgemaßnahme für die Arbeitnehmer des Öffentlichen Dienstes dar.

Der Anspruch der Tarifbeschäftigten auf diese zusätzliche Alterssicherung ergibt sich grundsätzlich aus den Manteltarifverträgen des Öffentlichen Dienstes (z. B. Â§ 25 TVöD). Daraus leitet sich auch die Verpflichtung des Öffentlichen Arbeitgebers ab, entsprechende Beiträge zur Zusatzversorgung an die für die Umsetzung zuständigen Zusatzversorgungskassen (ZVK) zu leisten (vgl. Â§ 16 Abs. 1 Tarifvertrag Altersversorgung â ATV i.V.m. Â§ 25 TVöD). Â§ 16 Abs. 1 ATV lautet: "Von der Zusatzversorgungseinrichtung festgesetzte monatliche Umlagen in Höhe eines bestimmten vom Hundertsatzes des zusatzversorgungspflichtigen Entgelts der Beschäftigten (Umlagesatz) führt der Arbeitgeber [â] an die Zusatzversorgungseinrichtung ab." Â§ 16 Abs. 2 ATV lautet: "Der Arbeitgeber hat die auf ihn entfallende Umlage bis zu einem Betrag von monatlich 89,48 Euro pauschal zu versteuern, solange die Pauschalversteuerung rechtlich möglich ist [â]".

Die entsprechenden Beitragszahlungen sind bei Überschreitung der Steuerfreiheitsgrenze gemäß Â§ 3 Nr. 56 und 63 Einkommenssteuergesetz (EStG) steuerpflichtig. Der steuerpflichtige Umlagebeitrag ist nach den Regelungen des Â§ 16 Abs. 2 Tarifvertrag Altersversorgung (ATV) der Pauschalversteuerung nach [Â§ 40b Abs. 1 EStG](#) zu unterwerfen. Das in [Â§ 40b Abs. 1 EStG](#) vorgesehene Wahlrecht des Arbeitgebers hinsichtlich der Anwendung der Pauschalsteuer entfällt; der Öffentliche Arbeitgeber ist durch Tarifvertrag zur Anwendung der Pauschalsteuerbesteuerung verpflichtet (Â§ 16 Abs. 2 ATV). Weiterhin regelt [Â§ 40 Abs. 3 Satz 1 EStG](#) ausdrücklich, dass die Pauschalsteuer durch den Arbeitgeber zu tragen ist; eine Abwälzung auf den Arbeitnehmer ist für Öffentliche Arbeitgeber ebenfalls aufgrund der tariflichen Verpflichtung gemäß Â§ 16 Abs. 2 ATV ausgeschlossen.

Das Ausgabeelement der Pauschalbesteuerung ergibt sich demnach unabwendbar aus der tarifvertraglichen Verpflichtung des Öffentlichen Arbeitgebers zur Leistung der entsprechenden Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und Zusatzversorgung; die Aufwendung der Pauschalbesteuerung ist damit aus der Sicht des Öffentlichen Arbeitgebers der Leistung der Arbeitgeberanteile rechtlich und wirtschaftlich vergleichbar und daher auch einer Analogie zugänglich.

Damit unterfallen die auf die Umlagebeiträge zur ZVK anfallenden Pauschalsteuern hinsichtlich der Abrechnungsregelungen einer analogen Anwendung des § 10 Abs. 2 Nr. 7 KoA-W a.F. und liegt eine rechtswidrige Mittelverwendung durch den Beklagten nicht vor.

Die Klage ist nach alledem unbegründet. Auf die weiteren von den Beteiligten aufgeworfenen Rechtsfragen kommt es nicht an.

Die Kostenentscheidung beruht auf [§ 197a SGG](#) i.V.m. [§ 154 Abs. 1](#) Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO).

Die Revision wird gemäß [§ 160 Abs. 2 Nr. 1 SGG](#) wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

Der Streitwert war gemäß [§ 197a Abs. 1 Satz 1 SGG](#) i.V.m. [§ 63 Abs. 2](#), [§ 52 Abs. 1](#) und 3 Gerichtskostengesetz – GKG –, da die Klage eine bezifferte Geldleistung betrifft, in Höhe der Geldleistung festzusetzen.

Erstellt am: 25.11.2020

Zuletzt verändert am: 22.12.2024