

Niederschrift

Besprechung des GKV-Spitzenverbandes, der Deutschen
Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit über
Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs

am 20.04.2016

Veröffentlichung: ja

5. Beitragsrechtliche Behandlung steuerfreier bzw. pauschal besteufter Entgeltbestandteile;
hier: Änderung des § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV

Zum Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung gehören nach § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung, gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen besteht, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie geleistet werden oder ob sie unmittelbar oder im Zusammenhang mit ihr erzielt werden. Hiervon ausgenommen, das heißt dem Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen, sind nach § 1 Abs. 1 Satz 1 SvEV unter anderem bestimmte steuerfreie oder der Pauschalbesteuerung zugängliche Einnahmen, Zuwendungen und Leistungen. Ergänzend hierzu bestimmt § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV in der durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Vierten Buches Sozialgesetzbuch und anderer Gesetze (BGBl. I 2015 S. 583, 597) geltenden Fassung, dass die in Satz 1 Nr. 1 bis 4a, 9 bis 11, 13, 15 und 16 SvEV genannten Einnahmen, Zuwendungen und Leistungen nur dann nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen sind, soweit diese vom Arbeitgeber oder von einem Dritten mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum lohnsteuerfrei belassen oder pauschal besteuert werden.

Mit der Änderung des § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Vierten Buches Sozialgesetzbuch und anderer Gesetze ist einerseits die bisherige Fassung der Regelung, wonach für die Nichtzurechnung der in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 3 und 4 SvEV genannten Einnahmen, Beiträge und Zuwendungen zum Arbeitsentgelt lediglich die Möglichkeit der pauschal besteuerten Behandlung (unabhängig von deren tatsächlicher Vornahme) ausreichend war, abgelöst worden. Andererseits soll damit nach Ansicht des Gesetzgebers klargestellt werden, dass es bei der Gewährung bestimmter Einnahmen für die Beitragsfreiheit auf die rechtlich zulässige und tatsächliche lohnsteuerfreie oder pauschalbesteuerte Behandlung im Rahmen der Entgeltabrechnung durch den Arbeitgeber (oder gegebenenfalls einen Dritten) ankommt (vgl. Begründung zum Gesetzentwurf in Bundestags-Drucksache 18/3699).

Die gesetzliche Änderung, die am 22.04.2015 in Kraft getreten ist, wirkt sich auf die beitragsrechtliche Behandlung der in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4a, 9 bis 11, 13, 15 und 16 SvEV genannten Einnahmen, Zuwendungen und Leistungen wie folgt aus:

1. Anwendungszeitpunkt der gesetzlichen Änderung

Für die beitragsrechtliche Behandlung der in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 3 und 4 SvEV aufgeführten pauschal steuerbaren sonstigen Bezüge nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG, die nicht einmalig gezahltes Arbeitsentgelt sind, Einnahmen nach § 40 Abs. 2 EStG und zusätzlich gewährten Beträge nach § 40b EStG (in der bis zum 31.12.2004 geltenden Fassung) handelt es sich um eine Neuregelung, die erst für Entgeltabrechnungszeiträume anwendbar ist, die nach dem 22.04.2015, beginnen (vgl. auch Punkt 5 der Niederschrift über die Besprechung zu Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs am 18.11.2015).

Für die beitragsrechtliche Behandlung steuerfreier bzw. pauschal besteufter Einnahmen,

Zuwendungen und Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 4a, 9 bis 11, 13, 15 und 16 SvEV handelt es sich hingegen lediglich um eine gesetzliche Klarstellung der bereits vor dem 22.04.2015 bestehenden und über diesen Zeitpunkt hinaus fortgeltenden Rechtslage.

2. Beurteilung der Arbeitsentgelteigenschaft von Einnahmen, Zuwendungen und Leistungen

Maßgebender Zeitpunkt für die Beurteilung der Arbeitsentgelteigenschaft von Einnahmen, Zuwendungen und Leistungen aus einer Beschäftigung oder im Zusammenhang mit einer Beschäftigung ist grundsätzlich derjenige der Entstehung des Beitragsanspruchs. Nach Entstehung des Beitragsanspruchs lässt sich die Höhe des Arbeitsentgelts insofern abschließend bestimmen, als sie nicht von ungewissen, in der Zukunft liegenden Ereignissen abhängt. Der von der Rechtsprechung aufgestellte Grundsatz der Unveränderlichkeit des abgewickelten Versicherungs- und Beitragsrechtsverhältnisses steht insofern einem rückwirkenden Eingriff entgegen.

Die nachträgliche Anwendung einer steuerrechtlichen Bestimmung durch den Arbeitgeber, die der Arbeitsentgelteigenschaft entgegensteht, lässt die Versicherungs- und Beitragspflicht abweichend von dem vorgenannten Grundsatz allerdings dann entfallen, wenn ein Abrechnungsfehler des Arbeitgebers vorliegt, weil die steuerrechtliche Beurteilung des Arbeitsentgelts unzutreffend war.

3. Auswirkung der lohnsteuerrechtlichen Behandlung auf die Arbeitsentgelteigenschaft

Die Nichtzurechnung der in § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV genannten Einnahmen, Zuwendungen und Leistungen zum Arbeitsentgelt setzt nach dem Wortlaut der Regelung voraus, dass diese vom Arbeitgeber oder einem Dritten mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum lohnsteuerfrei behandelt oder pauschal besteuert werden. Nach Ansicht des Gesetzgebers kommt es für die beitragsrechtliche Behandlung auf die rechtlich zulässige und tatsächliche Erhebung der Lohnsteuer im jeweiligen Entgeltabrechnungszeitraum an. Nach der Gesetzesbegründung führt eine erst im Nachhinein geltend gemachte Steuerfreiheit bzw. Pauschalbesteuerung nicht dazu, dass für steuer- und beitragspflichtig abgerechnete Arbeitsentgeltbestandteile Sozialversicherungsbeiträge wegen Wegfalls der Arbeitsentgelteigenschaft zu erstatten sind, wenn der Arbeitgeber die vorgenommene steuerpflichtige Erhebung nicht mehr ändern kann.

4. Nachträgliche Änderung der lohnsteuerrechtlichen Behandlung

Unter Heranziehung der Gesetzesbegründung und im Hinblick auf die nach der Verordnungsermächtigung in § 17 SGB IV anzustrebende möglichst weitgehende Übereinstimmung mit den Regelungen des Steuerrechts wirkt sich eine vom Arbeitgeber erst im Nachhinein geltend gemachte Möglichkeit der Steuerfreiheit bzw. Pauschalbesteuerung auf die beitragsrechtliche Behandlung der Arbeitsentgeltbestandteile nach § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV demnach nur aus, wenn der Arbeitgeber die von ihm vorgenommene steuerrechtliche Behandlung noch ändern kann. Eine mit der Entgeltabrechnung vorgenommene lohnsteuerpflichtige Behandlung von Arbeitsentgeltbestandteilen kann vom Arbeitgeber jedoch grundsätzlich nur bis zur Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung, also längstens bis zum 28.02. des Folgejahres (§ 41b EStG), geändert werden.

In Anlehnung an § 41b EStG sind demnach Änderungen der steuerrechtlichen Behandlung von Arbeitsentgeltbestandteilen, die der Arbeitgeber im Falle einer unzutreffenden steuer- und beitragspflichtigen Beurteilung bis zur Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung zum 28.02. des Folgejahres selbst noch vorgenommen hat, bei der Feststellung der Arbeitsentgelteigenschaft der in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4a, 9 bis 11, 13, 15 und 16 SvEV genannten Einnahmen, Zuwendungen und Leistungen zu berücksichtigen, und zwar sowohl in versicherungs- als auch in beitragsrechtlicher Hinsicht. Dies gilt zum einen zudem in den Fällen analog, in denen der Arbeitgeber eine unzutreffende steuer- und beitragsfreie Behandlung von Arbeitsentgeltbestandteilen durch eine nachträgliche Pauschalbesteuerung korrigiert. Zum anderen aber auch in den Fällen, in denen Zuwendungen zunächst zulässig steuer- und beitragsfrei behandelt und nachträglich pauschalbesteuert werden (z. B. von Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG bzw. § 40

Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Zurechnung bzw. Nichtzurechnung einzelner Einnahmen, Zuwendungen und Leistungen zum Arbeitsentgelt nach Maßgabe der SvEV ist somit einheitlich und nicht funktionsdifferent vorzunehmen.

Im Unterschied hierzu sind die Einnahmen, Zuwendungen und Leistungen dem sozialversicherungsrechtlich relevanten Arbeitsentgelt zuzurechnen, wenn der Arbeitgeber im Rahmen der Entgeltabrechnung zwar eine (rechtlich zulässige) steuerfreie oder pauschal besteuerte Behandlung hätte durchführen können, von dieser Möglichkeit jedoch keinen Gebrauch gemacht und die Arbeitsentgeltbestandteile (zunächst) steuerpflichtig belassen hat.

Die nachträgliche Änderung der Besteuerung im Rahmen einer Lohnsteuer Außenprüfung führt im Zusammenhang mit § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV nicht zu einer geänderten Beurteilung der Beitragspflicht, da hier nicht der Arbeitgeber die steuerpflichtige Erhebung ändert, sondern die Finanzverwaltung als prüfende Behörde. Etwas anderes gilt lediglich in den seltenen Fällen, in denen der Arbeitgeber aufgrund der Beanstandung durch den Lohnsteuer Außenprüfer für das vorherige Kalenderjahr eine entsprechende Änderung des Lohnkontos des Arbeitnehmers und/oder eine nachträgliche Pauschalbesteuerung bis 28.02. des Folgejahres vornimmt oder bis 28.02. einer Erhebung der Pauschalsteuer für das vorherige Kalenderjahr im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung durch die Finanzverwaltung zustimmt.

5. Aufzeichnungspflichten, Führung der Entgeltunterlagen

Soweit für die beitragsrechtliche Behandlung von Arbeitsentgeltbestandteilen nach § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV auf die vom Arbeitgeber oder von einem Dritten mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum vorgenommene lohnsteuerrechtliche Behandlung abgestellt wird, betrifft dies lediglich die Bestimmung des Zeitpunktes der maßgebenden steuerrechtlichen Behandlung. Mit der Regelung ist keine Änderung der bestehenden Aufzeichnungspflichten des Arbeitgebers verbunden. Hier gelten weiterhin die Regelungen des § 8 BVV. Dementsprechend sind nach § 8 Abs. 1 Satz 1 Nr. 10 BVV in den Entgeltunterlagen für jeden Entgeltabrechnungszeitraum das Arbeitsentgelt nach § 14 SGB IV, seine Zusammensetzung und zeitliche Zuordnung aufzuzeichnen. Ausgenommen sind lediglich Sachbezüge und Belegschaftsrabatte, soweit für diese eine Aufzeichnungspflicht nach dem EStG nicht besteht.