Veröffentlichung: ja

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

am 11.11.2021

1. Beitragsrechtliche Behandlung zusätzlich zum Arbeitsentgelt gewährter steuerfreier oder pauschalbesteuerter Entgeltbestandteile;
   hier: Neue Anforderungen an das Zusätzlichkeitserfordernis im Beitragsrecht

---

Zum Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung gehören nach § 14 Absatz 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. Nach § 1 SvEV sind jedoch bestimmte Einnahmen, Beiträge und Zuwendungen nicht zum Arbeitsentgelt zu zählen, wenn sie vom Arbeitgeber nach den Regelungen des Steuerrechts lohnsteuerfrei belassen oder pauschalbesteuert werden. Dies gilt für die in § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummern 1, 4 und 4a SvEV näher bezeichneten Einnahmen, Beiträge und Zuwendungen jedoch nur dann, wenn sie zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden. Für die Steuerfreiheit oder Pauschalbesteuerung bestimmter Zuwendungen sieht bereits das Steuerrecht das Zusätzlichkeitserfordernis vor.

Die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung haben sich mit dem Zusätzlichkeitserfordernis zuletzt in ihrer Besprechung über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs am 20./21.11.2013 befasst (vergleiche Punkt 7 der Niederschrift). Dem Verständnis der bisherigen Urteile des Bundessozialgerichts (BSG) zum beitragsrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernis folgend wurde davon ausgegangen, dass das Zusätzlichkeitserfordernis im Steuerrecht restriktiver auszulegen ist als im Beitragsrecht der Sozialversicherung.

Demnach wurde angenommen, dass im Sozialversicherungsrecht ein Entgeltverzicht beziehungsweise eine Entgeltumwandlung dann zur Beitragsfreiheit der daraus resultierenden Arbeitgeberleistung führt, wenn der Verzicht ernsthaft gewollt und nicht nur vorübergehend sowie auf künftig fällig werdende Arbeitsentgeltbestandteile gerichtet und arbeitsrechtlich zulässig ist. Im Steuerrecht kann hingegen das Zusätzlichkeitserfordernis grundsätzlich nicht durch Entgeltumwandlungen erfüllt werden.

Das BSG hat nunmehr zum beitragsrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernis mit Urteil vom 23.02.2021 - B 12 R 21/18 R - (USK 2021-6) zwischen einem für das Beitragsrecht der Sozialversicherung wirksamen Entgeltverzicht und dem beitragsrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernis differenziert. Es hat zu dem entschiedenen Sachverhalt aus dem Jahr 2010 zwar den beitragsrechtlich wirksamen Entgeltverzicht bestätigt, jedoch die Zusätzlichkeit und damit die Beitragsfreiheit der anstelle des entfallenen Entgeltbestandteils gewährten Zuwendung in Form von steuerfrei behandelten Tankgutscheinen und Werbeflächenentgelten des Arbeitgebers ausgeschlossen.

Die betreffenden Zuwendungen waren nach Ansicht des Gerichts integrale Bausteine in der mit der Vertragsergänzung herbeigeführten neuen Zusammensetzung des Entgelts. In der neu gestalteten Vergütungsstruktur wurden diese arbeitgeberseitigen Zuwendungen nicht zusätzlich zu der zuvor vereinbarten Entlohnung gewährt. Sie stellten vielmehr teilweise Surrogate für den Bruttolohnverzicht und damit nicht abtrennbare, integrale Bestandteile der insgesamt vereinbarten neuen Vergütung dar. Vor- und Nachteilseinräumung durch Entgeltverzicht auf der einen und ergänztes Leistungsspektrum auf der anderen Seite seien Konnex und bilden eine einheitliche Vereinbarung, die insgesamt im Rahmen des gegenseitigen Austausches zustande gekommen und nicht trennbar ist.

Das vorgenannte Urteil des BSG steht der bisher vertretenen Auffassung der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung entgegen. Insofern ist das beitragsrechtliche Zusätzlichkeitserfordernis unter Beachtung der Grundsätze des BSG neu zu definieren.

Danach werden Arbeitgeberleistungen nicht zusätzlich gewährt, wenn sie ein teilweises Surrogat für den vorherigen Entgeltverzicht bilden. Davon ist auszugehen, wenn sie kausal mit der Beschäftigung verknüpft sind, indem sie fester Bestandteil der Entgeltvereinbarung und somit des aus der Beschäftigung resultierenden Entgeltanspruchs werden. Von einem entsprechenden Surrogat und damit der Zusätzlichkeit einer nach einem Entgeltverzicht gewährten Arbeitgeberleistung entgegenstehend ist daher insbesondere auszugehen, wenn

- ein unwiderruflicher Anspruch auf die „neuen“ Leistungen und
- die Berücksichtigung der „neuen“ Leistungen als Bestandteil der Bruttovergütung für künftige Entgeltansprüche – wie zum Beispiel Entgelterhöhungen, Prämienzahlungen, Urlaubsgeld, Ergebnisbeteiligung oder Abfindungsansprüche

eingeräumt wird.

Dafür spricht beispielsweise die ausdrückliche Berücksichtigung der „neuen“ Leistungen in der monatlichen Entgeltabrechnung als gesonderte Entgeltbestandteile im Zusammenhang mit der regelmäßig ausgewiesenen Summe des vertraglichen Entgeltverzichts. Werden die „neuen“ Leistungen hiernach integrale Bausteine in der neuen Zusammensetzung des Entgelts, stellen sie (teilweise) Surrogate für den Bruttolohnverzicht und damit nicht abtrennbare, integrale Bestandteile der insgesamt vereinbarten neuen Vergütung dar.

Im Ergebnis kommt es für den Ausschluss der Zusätzlichkeit demnach darauf an, ob

- die Vor- und Nachteilseinräumung durch Entgeltverzicht auf der einen und das ergänzte Leistungsspektrum auf der anderen Seite im Zusammenhang stehen und eine einheitliche Vereinbarung bilden, die insgesamt im Rahmen des gegenseitigen Austausches zustande gekommen und nicht trennbar ist und
- aus objektiver Sicht der Vertragsparteien die neue Vergütung nur dann vollständig erfasst ist, wenn sämtliche Entgeltbestandteile zusammengenommen betrachtet werden.

Diese Merkmale spiegeln sich in den neuen gesetzlichen Kriterien des steuerrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernisses wider. Aufgrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum steuerrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernis wurde durch das Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) vom 21.12.2020 (BGBl. I Seiten 3096 ff.) eine Definition des steuerrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernisses in § 8 Absatz 4 EStG aufgenommen.

Hiernach werden Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
4. bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Unter diesen Voraussetzungen ist von einer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistung auch dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage (wie Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz) einen Anspruch auf diese hat.

Nach der Gesetzesbegründung soll mit der Regelung klargestellt werden, dass nur echte Zusatzleistungen des Arbeitgebers steuerbegünstigt sind. Ausdrücklich wird darauf hingewiesen, dass Gehaltsverzicht oder -umwandlungen auch im Hinblick auf die soziale Absicherung des Arbeitnehmers nicht unproblematisch seien, denn der sozialversicherungspflichtige Grundarbeitslohn werde dadurch regelmäßig dauerhaft zugunsten von Zusatzleistungen abgesenkt. Bei prozentualen Lohnerhöhungen würden Zusatzleistungen oft nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen, so dass dieser Teil des Arbeitslohns dauerhaft von Erhöhungen ausgeschlossen sei. Außerdem würden die Rentenansprüche des Arbeitnehmers durch eine Beitragsfreiheit im Rahmen der Sozialversicherung gemindert (vergleiche Bundestags-Drucksache 19/22850, Seite 82).

Angesichts der inhaltlich weitgehend deckungsgleichen Merkmale für die Erfüllung des Zusätzlichkeitserfordernisses im Steuerrecht einerseits und im Beitragsrecht andererseits sind nach Ansicht der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung grundsätzlich die Kriterien des steuerrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernisses nach § 8 Absatz 4 EStG in Ansatz zu bringen und zu prüfen, also auch dann, wenn allein das Beitragsrecht der Sozialversicherung - nicht aber das Steuerrecht - für bestimmte Tatbestände ein Zusätzlichkeitserfordernis verlangt. Bei Entgeltumwandlungen im Sinne eines vorherigen Entgeltverzichts und daraus resultierenden neuen Zuwendungen des Arbeitgebers ist daher regelmäßig davon auszugehen, dass es an der Zusätzlichkeit der neuen Zuwendungen fehlt.

Im Zweifelsfall hat aber das eigenständig auszulegende Beitragsrecht Vorrang, da die steuerrechtliche Beurteilung für das Beitragsrecht nicht maßgebend oder vorgreiflich ist. Insofern kann es im Einzelfall auch unabhängig von der steuerrechtlichen Beurteilung (zum Beispiel aufgrund einer fragwürdigen oder offensichtlich fehlerhaften Anrufungsauskunft) an der Zusätzlichkeit der aus einem Entgeltverzicht hervorgehenden „neuen“ Leistungen des Arbeitgebers fehlen, wenn diese Surrogate für den Bruttolohnverzicht und damit nicht abtrennbare, integrale Bestandteile der insgesamt vereinbarten neuen Vergütung darstellen.

Die geänderte Auffassung soll – auch in Bestandsfällen – spätestens für Entgeltabrechnungszeiträume ab 01.01.2022 gelten.

Enthält weder das Steuerrecht noch das Beitragsrecht ein Zusätzlichkeitserfordernis, führt ein wirksam vereinbarter Entgeltverzicht oder eine Entgeltumwandlung für die daraus resultierende steuerfreie beziehungsweise pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistung im Rahmen der SvEV wie bislang zur Beitragsfreiheit.