

BSG: Verspätete Pauschalversteuerung kann teuer werden, BSG Urt. v. 23.04.2024 - B12 BA 3/22 R

I. Gesetzlicher Rahmen

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, also dem Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen, sind nach § 1 Abs. 1 Satz 1 SvEV u. a. 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 vom 15.04.2015 (BGBl I 2015, 583) geltenden Fassung, dass die in § 1 Abs. 1 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 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 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 ggf. einen Dritten) ankommt (vgl. Begründung zum Gesetzentwurf in BT-Drucks. 18/3699).

II. Auffassung der Spitzenverbände der Sozialversicherung

In der Besprechung des GKV-Spitzenverbands, der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs am 20.04.2016 vertreten die Spitzenverbände der Sozialversicherung die Rechtsauffassung, dass pauschalbesteuerte bzw. lohnsteuerfreie Zuwendungen nach § 40 Abs. 2 EStG nur dann beitragsfrei in der Sozialversicherung sind, wenn die entsprechende lohnsteuerrechtliche Behandlung bis zum 28.02. des Folgejahres vorgenommen worden ist. Eine erst im Nachhinein geltend gemachte Steuerfreiheit bzw. Pauschalbesteuerung führe nicht dazu, dass Sozialversicherungsbeiträge wegen Wegfalls der Arbeitsentgelteigenschaft zu erstatten sind, wenn der Arbeitgeber die vorgenommene steuerpflichtige Erhebung nicht mehr ändern kann.

Diese Auffassung wurde durch den Betriebsprüfdienst der Deutschen Rentenversicherung (DRV) übernommen und führt seit 2015 zu einer Vielzahl von Nachforderungen von Sozialversicherungsbeiträgen im Rahmen von Betriebsprüfungen.

1. Beurteilungszeitpunkt

Maßgebender Zeitpunkt für die Beurteilung der Arbeitsentgelteigenschaft 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.

2. Abrechnungsfehler

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. 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 wirke 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 nur aus, wenn der Arbeitgeber die von ihm vorgenommene steuerrechtliche Behandlung noch ändern könne. Eine mit der Entgeltabrechnung vorgenommene lohnsteuerpflichtige Behandlung von Arbeitsentgeltbestandteilen kann vom Arbeitgeber daher grundsätzlich nur bis zur Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung, also längstens bis zum 28.02. des Folgejahres (§ 41b EStG), geändert werden.

In Anlehnung an § 41b EStG seien demnach Änderungen der steuerrechtlichen Behandlung von Entgeltbestandteilen, die der Arbeitgeber im Fall einer unzutreffenden steuer- und beitragspflichtigen Beurteilung bis zur Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung zum 28.02. des Folgejahres selbst noch vorgenommen habe, 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 zu berücksichtigen.

4. Lohnsteueraußenprüfung

Die nachträgliche Änderung der Besteuerung im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung führt im Zusammenhang mit § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV grundsätzlich 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 Lohnsteueraußenprüfer für das vorherige Kalenderjahr eine entsprechende Änderung des Lohnkontos des Arbeitnehmers und/oder eine nachträgliche Pauschalbesteuerung bis zum 28.02. des Folgejahres vornimmt oder bis zum 28.02. einer Erhebung der Pauschalsteuer für das vorherige Kalenderjahr im Rahmen der Lohnsteueraußenprüfung durch die Finanzverwaltung zustimmt.

III. Bisherige Empfehlung in der Praxis

Aufgrund der nicht eindeutigen Rechtslage und der durchaus ebenso vertretbaren Rechtsauffassung, dass es nicht Absicht des Gesetzgebers war, eine zusätzliche Fristbindung für die Pauschalbesteuerung einzuführen, war betroffenen Arbeitgebern bislang zu empfehlen, Widerspruch gegen etwaige Rückforderungsbescheide einzulegen. Die DRV ließ die entsprechenden Verfahren sodann regelmäßig ruhen.

IV. Rechtsprechung

Sowohl das SG Oldenburg (Urt. v. 29.01.2020 - S 8 BA 383/18) als auch das LSG Niedersachsen-Bremen (Urt. v. 24.03.2022 - L 12 BA 3/20) bestätigten die Beraterrechtsauffassung und entschieden zugunsten des klagenden Arbeitgebers, dass das Beitragsrecht in möglichst weitgehender Übereinstimmung mit dem Steuerrecht ausgelegt werden müsse. Die Entscheidung des Finanzamts, die pauschale Versteuerung zuzulassen, müsse der Rentenversicherungsträger gegen sich gelten lassen. Nachdem der Betrag pauschal besteuert worden sei, dürfe er nicht mehr dem Arbeitsentgelt der Beschäftigten zugerechnet und verbeitragt werden. Das hiergegen anhängige Revisionsverfahren beim BSG wurde nun leider zuungunsten des Arbeitgebers entschieden.

1. Sachverhalt

Im Streitfall wurden Aufwendungen von mehr als 110 € je Beschäftigten für eine betriebliche Jubiläumsfeier als geldwerter Vorteil in der Sozialversicherung als beitragspflichtig beurteilt, weil sie nicht mit der Entgeltabrechnung, sondern erst erheblich später pauschal versteuert wurden. Das klagende Unternehmen hatte mit seinen Beschäftigten im September 2015 ein Firmenjubiläum gefeiert. Erst am 31.03.2016 wurde die Pauschalsteuer auf einen Betrag von rund 163.000 € für 162 Arbeitnehmer angemeldet und gezahlt. Nach einer Betriebsprüfung forderte der beklagte Rentenversicherungsträger von dem Unternehmen Sozialversicherungsbeiträge und Umlagen i. H. v. rund 60.000 € nach.

2. Entscheidung des BSG

Die Revision der Beklagten führte zur Aufhebung der Urteile der Vorinstanzen und zur Abweisung der Klage. Das BSG gab der Deutschen Rentenversicherung Oldenburg-Bremen Recht und urteilte, dass es nach den maßgeblichen Vorschriften entscheidend darauf ankomme, dass die pauschale Besteuerung "mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum" erfolge. Dies wäre im konkreten Fall die Entgeltabrechnung für September 2015 gewesen. Tatsächlich wurde die Pauschalbesteuerung aber erst Ende März 2016 durchgeführt und damit sogar nach dem Zeitpunkt, zu dem die Lohnsteuerbescheinigung für das Vorjahr übermittelt werden muss. Der Umstand, dass im Steuerrecht bei der Pauschalbesteuerung anders verfahren werden kann, ändert an der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung nichts.

Fazit:

Obwohl in der Sozialversicherungsentgeltverordnung keine zeitliche Begrenzung für die tatsächliche Durchführung der Pauschalbesteuerung vorgegeben ist, wird die Beitragsfreiheit von pauschalbesteuerten bzw. lohnsteuerfreien Zuwendungen nach § 40 Abs. 2 EStG nur dann bejaht, wenn die entsprechenden Änderungen bis zum 28.02. des Folgejahres vorgenommen werden. Diese Auffassung wurde vom BSG bestätigt und sollte in der Beratung unbedingt beachtet werden. Köln/Xanten BSG, Urt. v. 23.04.2024 - B 12 BA 3/22 R

Wirksame Aufteilung von Grund und Boden sowie Gebäude im notariellen Kaufvertrag

Wer eine Immobilie zur Vermietung oder unternehmerischen Nutzung kauft, kann die Anschaffungskosten steuerlich geltend machen. Dabei erfolgt der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Wege der Abschreibung, die sich allerdings nur auf den im Gesamtkaufpreis enthaltenen Gebäudeanteil bezieht. Letzterer sollte daher aus Käufersicht so hoch wie möglich angesetzt werden, was naturgemäß ein gewisses Potential für Streitigkeiten mit dem Finanzamt bietet. Immer mehr Mandanten wählen daher den Weg der vertraglichen Kaufpreisaufteilung. Bei ihr einigen sich Käufer und Verkäufer bereits im Notarvertrag darauf, welcher Anteil des Gesamtpreises auf den Grund und Boden und welcher auf das Gebäude entfällt.

Eine vertragliche Kaufpreisaufteilung ist in der Praxis sehr zu empfehlen. Damit sie jedoch den gewünschten Effekt erzielt, d. h. Streitigkeiten mit der Verwaltung vermeidet und AfA-Vorteile für den Käufer bringt, sind einige Grundsätze zu beachten, die der BFH bereits in einem viel beachteten Urteil vom 16.09.2015 - IX R 12/14 konkretisiert hat:

- Vereinbarung lediglich zum Schein: Die vertragliche Kaufpreisaufteilung muss hinreichend plausibel, d. h. gewissermaßen wirtschaftlich vertretbar sein.
- Kein Gestaltungsmissbrauch: Es darf kein Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO vorliegen. Im Zweifel muss der Mandant außersteuerliche Gründe, die hier beispielsweise ein erheblicher Liquiditätsvorteil sein können, nachweisen.
- Reale Wertverhältnisse nicht grundsätzlich verfehlt: Die vertragliche Kaufpreisaufteilung muss hinreichend nahe an die tatsächlichen Wertverhältnisse, die das Finanzamt regelmäßig mit der Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung des BMF bestimmt, herankommen. In der Praxis hat sich herausgestellt, dass Abweichungen zugunsten des Mandanten zwischen 10 % und 20 % von der Verwaltung akzeptiert werden.

Hinweis:

Bestehen unter vorgenannten Gesichtspunkten keine nennenswerten Zweifel an der Aufteilung im Notarvertrag, ist das Finanzamt an diese gebunden. Auch das ergibt sich aus dem o. g. BFH-Urteil.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Juni 2024

- 10.06. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.06. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.06. Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer,
- 10.06. Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag

Sie finden dieses Infoblatt auch unter www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief