

# P&O Newsletter aktuell

Aktuelle Informationen und neueste Entwicklungen

Ausgabe 2, Mai 2022

## Inhalt

|  |    |
|--|----|
| Arbeitsrecht.....  | 2  |
| Regierungsentwurf zur neuen Arbeitsbedingungen-Richtlinie .....  | 2  |
| Betriebliche Altersversorgung .....  | 5  |
| Wirtschaftliche Renaissance der Rentnergesellschaften? Haben die Anforderungen des<br>Bundesarbeitsgerichts (BAG) an eine hinreichende Kapitalausstattung von Rentnergesellschaften auch<br>heute noch Gültigkeit? ..... | 5  |
| HR Strategy, Systems, Processes & Compliance .....   | 8  |
| Elektronische Übermittlung von Krankmeldungen .....  | 8  |
| Lohnsteuer.....  | 9  |
| Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei konzerninterner internationaler Arbeitnehmerentsendung.....   | 9  |
| Lohnsteuer.....  | 13 |
| Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug – Ergänzt BMF-Schreiben .....   | 13 |
| Sozialversicherung.....  | 15 |
| Nettolohnoptimierung und Sozialversicherung .....  | 15 |
| Über uns .....   | 17 |
| Ihre Ansprechpartner .....   | 17 |
| Ihre Fachansprechpartner .....   | 17 |
| Redaktion.....   | 18 |

## Regierungsentwurf zur neuen Arbeitsbedingungen-Richtlinie

### **Mehr Nachweispflichten, drohende Geldbußen**

Am 6. April 2022 hat das Bundesministerium für Arbeit und Soziales (BMAS) einen Regierungsentwurf vorgelegt, der sich insbesondere auf das Nachweisgesetz (NachwG) auswirkt. Das NachwG verpflichtet den Arbeitgeber, bestimmte Bestandteile von Arbeitsverträgen schriftlich zu dokumentieren, sodann zu unterschreiben und dem/der Arbeitnehmer:in auch auszuhändigen. Anlass der Änderung ist die am 31. Juli 2019 in Kraft getretene „Richtlinie (EU) 2019/1152 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Juni 2019 über transparente und vorhersehbare Arbeitsbedingungen in der Europäischen Union“ (kurz: „Arbeitsbedingungen-Richtlinie“), die bis zum 1. August 2022 spätestens umgesetzt sein muss.

Zweck der Richtlinie ist gemäß ihres Artikels 1, die Arbeitsbedingungen zu verbessern, indem eine transparentere und vorhersehbare Beschäftigung gefördert und zugleich die Anpassungsfähigkeit des Arbeitsmarktes gewährleistet wird. Da eine EU-Richtlinie anders als eine EU-Verordnung nicht unmittelbar Anwendung findet, muss der deutsche Gesetzgeber tätig werden und ein nationales Gesetz verabschieden. Hierzu gibt es nun nach dem Referenten- den Regierungsentwurf zur Beschlussfassung (BT-Drucksache 20/1636). Die Arbeitsbedingungen-Richtlinie führt nach dem Regierungsentwurf sogar zur Änderung mehrerer Gesetze, etwa dem Berufsbildungsgesetz, der Handwerksordnung, dem Arbeitnehmerüberlassungsgesetz, aber auch der Gewerbeordnung und dem Teilzeitbefristungsgesetz.

Nach dem Regierungsentwurf soll das Gesetz spätestens zum 1. August 2022 – dem letzten Tag der Umsetzungsfrist der Richtlinie – in Kraft treten. Nachfolgend sollen die wesentlichen Neuerungen vorgestellt werden.

### **Geplante Änderungen im NachwG**

Zentrales Element der Richtlinie ist die Verbesserung der Arbeitsbedingungen zu erreichen, „indem eine transparente und vorhersehbare Beschäftigung gefördert und [...] die Anpassungsfähigkeit des Arbeitsmarktes gewährleistet wird“, so die Entwurfsvorlage (in der Richtlinie „Unterrichtungspflichten“ genannt) sowie die Ahndung ihrer Verstöße. Einige der wesentlichen Änderungen sollen im nachfolgenden einmal dargestellt werden.

### **Erweiterung der Mindestanforderungen an den Arbeitsvertrag**

Die aktuell gültige Fassung des NachweisG verpflichtet Arbeitgeber, die wesentlichen Bedingungen eines Arbeitsverhältnisses schriftlich niederzulegen, die Niederschrift zu unterzeichnen und die Niederschrift dem oder der Mitarbeitenden innerhalb des ersten Monats des Arbeitsverhältnisses auszuhändigen. Das

Nachweisgesetz regelt das alles in einem besonderen Katalog von Arbeitsbedingungen in § 2 Abs. 1 Satz 2 NachwG.

Hier sind beispielsweise der Name und die Anschrift der Vertragsparteien, der Zeitpunkt des Beginns der Beschäftigung, Informationen zu Arbeitszeit, Arbeitsort, Tätigkeit, Urlaubsanspruch und Vergütung aufzunehmen.

Der Katalog der zwingend aufzunehmenden Vertragsbestandteile in § 2 Abs. 1 S. 2 NachwG-E wird durch den neuen Regierungsentwurf jedoch nun stark erweitert. Künftig soll der Anwendungsbereich des NachwG ausnahmslos für alle Arbeitnehmer:innen gelten, so dass auch kurzzeitige Arbeitsverhältnisse erfasst werden. In § 1 Satz 1 NachwG wird durch die Neuregelung nämlich die bisherige Ausnahme für vorübergehende Aushilfen von höchstens einem Monat gestrichen. Arbeitgeber müssen somit deutlich mehr und auch differenziertere Angaben in den Arbeitsvertrag aufnehmen, was einen erhöhten bürokratischen Aufwand mit sich bringt. So muss der Arbeitsvertrag künftig in Bezug auf die Zusammensetzung und Höhe des Arbeitsentgelts auch die Vergütung von Überstunden sowie die Art der Auszahlung regeln, § 2 Abs. 1 S. 2 Nr. 7 NachwG-E. Neben der vereinbarten Arbeitszeit sind fortan auch Ruhezeiten und Angaben zum Schichtsystem mit aufzunehmen (§ 2 Abs. 1 S. 2 Nr. 8 NachwG-E), bei Arbeit auf Abruf nach § 12 TzBfG sind nun gleich mehrere zusätzliche Informationen erforderlich, § 2 Abs. 1 S. 2 Nr. 9 NachwG-E. Eine neue verpflichtende Angabe ist auch die (etwaige) Möglichkeit sowie die Voraussetzungen zur Anordnung von Überstunden. Weitere neue wesentliche Vertragsbestandteile sind ein möglicher Fortbildungsanspruch, die betriebliche Altersversorgung und Kündigungsvorschriften.

Vor ganz erhebliche Schwierigkeiten dürfte aber die Praxis der geänderte § 2 Abs. 1 S. 2 Nr. 9 (§ 2 Abs. 1 S. 2 Nr. 14 NachwG-E) stellen. Darin ist bisher lediglich lapidar geregelt, dass die Niederschrift mindestens die Fristen für die Kündigung des Arbeitsverhältnisses enthalten muss. Der Regierungsentwurf sieht nun vor, dass die Niederschrift „das bei der Kündigung des Arbeitsverhältnisses von Arbeitgeber und Arbeitnehmer einzuhaltende Verfahren, mindestens das Schriftformerfordernis und die Fristen für die Kündigung des Arbeitsverhältnisses, sowie die Frist zur Erhebung einer Kündigungsschutzklage“ enthalten muss. Und weiter heißt es sodann, „§ 7 des Kündigungsschutzgesetzes ist auch bei einem nicht ordnungsgemäßen Nachweis der Frist zur Erhebung einer Kündigungsschutzklage anzuwenden.“

Allein diese Regelungen stellen Arbeitgeber vor die Frage: Was gehört denn noch zu einem bei der Kündigung zu beachtenden Verfahren? Greift hier eine allgemeine Hinweispflicht auf alle Eventualitäten oder muss nur der „Kern“ des Kündigungsschutzverfahrens genannt werden? Im Endergebnis wird hier erst die Rechtsprechung Klarheit schaffen, was angesichts der Tatsache, dass ein Verstoß gegen diese Vorgaben ab sofort bußgeldbehaftet ist, besonders misslich erscheint.

### **Verschiedene Aushändigungsfristen sind zu beachten**

Darüber hinaus wird die Aushändigungsfrist des § 2 NachwG bezüglich der meisten Vertragsbestandteile drastisch verkürzt. Anstelle der einheitlichen Monatsfrist regelt § 2 Abs. 1 S. 3 NachwG-E nun gleich drei verschiedene Fristen: Die Niederschrift der Angaben in Bezug auf Namen und Anschrift der Parteien sowie Arbeitsentgelt und Arbeitszeit hat spätestens am ersten Arbeitstag zu erfolgen, die meisten übrigen Angaben innerhalb von sieben Kalendertagen. Die Monatsfrist bleibt nur hinsichtlich der Angaben zum Erholungsurlaub, Fortbildungsansprüchen, der betrieblichen Altersversorgung, Kündigungsvorschriften und allgemeinen Hinweisen zu den anwendbaren kollektivarbeitsrechtlichen Vereinbarungen bestehen.

## **Achtung: Ordnungswidrigkeit**

Zur Durchsetzung der Nachweispflichten sieht der Regierungsentwurf in § 4 einen Sanktionsmechanismus vor: Demnach stellen nun die nicht oder fehlerhaft erfolgte Aushändigung oder Mitteilung eine Ordnungswidrigkeit dar, die mit einer Geldbuße in Höhe von bis zu 2.000 Euro bestraft werden kann. Zur Sicherheit sollte daher die Aushändigung des Arbeitsvertrags selbst ebenfalls dokumentiert werden.

## **Anspruch bereits Beschäftigter**

Wichtig: Die Nachweispflichten gelten auch bezüglich der vor dem Stichtag (1. August 2022) geschlossenen Arbeitsverhältnisse: Gemäß § 5 NachwG-E können die Arbeitnehmer:innen den Arbeitgeber zur Nachreichung der nach § 2 Abs. 1 wesentlichen Vertragsbestandteile auffordern, wobei der Gesetzgeber auch hier gleich zwei unterschiedliche Aushändigungsfristen vorsieht. Vor dem Hintergrund des § 4 NachwG-E sollten daher auch Altverträge daraufhin überprüft werden, welche Informationen im Falle der Anforderung noch (teilweise schon innerhalb von sieben Tagen) nachgereicht werden müssen.

## **Verpasste Chance - Beibehalt des Schriftformerfordernisses**

Der Regierungsentwurf bringt jedoch nicht nur einen bürokratischen Mehraufwand auf Seiten des Arbeitgebers mit sich, sondern verpasst leider auch die Chance, das NachwG an die neue, digitale Arbeitswelt anzupassen: Nach § 2 Abs. 1 S. 1 NachwG-E muss die Niederlegung wesentlicher Vertragsbedingungen schriftlich erfolgen, ihr elektronischer Nachweis bleibt hingegen weiterhin ausgeschlossen. Damit hat der Gesetzgeber die in Erwägungsgrund Nr. 24 der Richtlinie sogar ausdrücklich vorgesehene Möglichkeit, durch Digitalisierung Entlastung zu schaffen, bewusst außen vorgelassen: Gemäß Artikel 3 der Richtlinie hätte der Nachweis nämlich auch in elektronischer Form geschehen können – sofern die Informationen für den/die Arbeitnehmer:in zugänglich sind, gespeichert und ausgedruckt werden können und der Arbeitgeber einen Übermittlungs- oder Empfangsnachweis erhält. Dieses Versäumnis ist insbesondere aufgrund der Erweiterung der Mindestanforderungen und den stark verkürzten Aushändigungsfristen besonders ärgerlich.

## **Ausblick – Änderungen in weiteren Gesetzen**

Neben den Änderungen im NachwG sieht der Regierungsentwurf zur Durchsetzung der Richtlinie weitere Änderungen in anderen Gesetzen vor, insbesondere:

- Verstärkung der Nachweispflichten auch in anderen Gesetzen (Bundesbildungsgesetz, Handwerksordnung, Arbeitnehmerüberlassungsgesetz, Seearbeitsgesetz).
- Aufstellung von Mindestanforderungen an die Arbeitsbedingungen (z. B. Pflichtfortbildungen, Höchstdauer der Probezeit oder Mehrfachbeschäftigung) im Seearbeitsgesetz, der Gewerbeordnung und dem TzBfG.
- Vereinheitlichung der Vorschriften, die auf die Ausbildungsverhältnisse einiger Heilberufe Anwendung finden (z. B. PTA-Berufsgesetz). Auf diese sollen nun die für den Arbeitsvertrag geltenden Rechtsvorschriften und Rechtsgrundsätze anzuwenden sein.

Hinweispflicht im Arbeitnehmerüberlassungsgesetz in Bezug auf bestehende Beratungsangebote, sofern Arbeitnehmer:innen bei Vertragsschluss ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland haben.

Im Hinblick auf die Praxis lässt sich bereits erahnen, dass das Thema Vertragsmanagement in Zukunft noch stärker an Bedeutung gewinnen dürfte. Deutlich strengere Anforderungen an die Transparenzpflichten und effektive Regelungen zum Schutz ihrer Durchsetzbarkeit könnten zu ausführlicheren Regelungen in Arbeitsverträgen sowie erhöhten Dokumentationsanforderungen und damit im Ergebnis zu einem administrativen Mehraufwand für die Unternehmen führen.

Zwar sind durch das Gesetzgebungsverfahren noch einige Änderungen zu erwarten. Vor allem aber die erheblichen Ausweitungen des § 2 Abs. 1 NachwG-E werden in der Praxis noch zu erheblichen Schwierigkeiten führen, sollte das Gesetz in der Form verabschiedet werden.

Von RA Manuel Klingenberg

## Betriebliche Altersversorgung

**Wirtschaftliche Renaissance der Rentnergesellschaften? Haben die Anforderungen des Bundesarbeitsgerichts (BAG) an eine hinreichende Kapitalausstattung von Rentnergesellschaften auch heute noch Gültigkeit?**

**Die fortschreitende Niedrigzinsphase hat die Pensionsrückstellungen für Pensionszusagen in den Unternehmensbilanzen stetig ansteigen lassen. Viele Arbeitgeber beschäftigen sich deshalb aktuell mit bilanzwirksamen Restrukturierungen von Zusagen der betrieblichen Altersversorgungen.**

Insbesondere rückt in jüngster Zeit erneut die Auslagerung der Pensionsverpflichtungen auf Rentnergesellschaften in den Fokus.

### **Die Gestaltungsidee**

Aus zivilrechtlicher Sicht wird eine vollständige Enthftung des auslagernden Unternehmens angestrebt, in dem Rentnerbestände vom Unternehmen in eigene Gesellschaften abgespalten und diese dann an Investoren veräußert werden. So soll bilanziell eine vollständige Ausbuchung der ausgelagerten Verpflichtungen erreicht werden („full settlement“).

Das setzt allerdings voraus, dass das auslagernde Unternehmen keinerlei Haftung gegenüber den betroffenen Rentnern zu tragen hat. Maßstab dafür ist die nunmehr über 10 Jahre alte Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (BAG) vom 11. März 2008 (3 AZR 358/06, „Rentnergesellschaft-Urteil“), das bestimmte Kriterien an eine ausreichende Ausstattung der Rentnergesellschaft stellt.

Im Bestreben, eine möglichst marktgerechte Ausstattung erbringen zu müssen, lassen sich Arbeitgeber und Berater zuweilen verleiten, die Anforderungen des BAG „weiterzuentwickeln“. So besteht insbesondere bei nach internationalen Bilanzierungsgrundsätzen bilanzierenden Unternehmen das Interesse, die erforderliche Kapitalausstattung nach dem für die Rückstellungsberechnung angesetzten Rechnungszinssatz zu bestimmen.

Dennoch ist für das auslagernde Unternehmen Vorsicht geboten. Nicht alle Ausstattungsformen, die sich in der Praxis etablieren, können als hinreichend anerkannt werden.

Im „worst case“ erweist sich erst nach Abschluss der gesamten Transaktion, dass die vorgenommene Ausstattung nicht den Kriterien des BAG genügt hat. In diesem Fall wird auch bilanziell kein „full settlement“ erreicht. Vor Abschluss der entsprechenden Verträge sollte daher unbedingt unter anwaltlicher Begleitung mit dem zuständigen Wirtschaftsprüfer geklärt werden, ob die beabsichtigte Ausstattung der Gesellschaft mit den Kriterien des BAG vereinbar ist.

### **Das Rentnergesellschaft-Urteil**

Das BAG leitet die Vorgaben für die Ausstattung von Rentnergesellschaften aus der Nebenpflicht des Arbeitgebers aus dem Arbeitsverhältnis ab, die im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehenden Interessen der Arbeitnehmer:in zu wahren. Die Rücksichtnahmepflicht der Arbeitgeber:in gilt auch für die Vermögensinteressen der Arbeitnehmer:innen – und im besonderen Maße im Bereich der betrieblichen Altersversorgung!

Nach den Vorgaben des BAG für die Ausstattung von Rentnergesellschaften ist die nach der Auslagerung versorgungspflichtige Gesellschaft (die Rentnergesellschaft) nur dann ausreichend ausgestattet, wenn sie bei einer realistischen betriebswirtschaftlichen Betrachtung genügend leistungsfähig ist. Dabei sind der Zweck und die Wesensmerkmale einer betrieblichen Altersversorgung angemessen zu berücksichtigen. Ähnlich wie bei einer Versicherung ist bei der Bewertung der Aktiva und Passiva entsprechende Vorsicht geboten. Bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen soll das Langlebigkeitsrisiko nach den Sterbetafeln der Versicherungswirtschaft bemessen werden. Zudem sollen die übergehenden Pensionsverpflichtungen mit einem Zinssatz diskontiert werden, der die „Untergrenze“ der als kaufmännisch vernünftig geltenden Bandbreite markiert. Diese lag bei der Rückstellungsbewertung nach altem Bilanzrecht (§ 253 HGB a.F.) bei 3 Prozent.

### **Signifikante Änderung der wirtschaftlichen und bilanziellen Rahmenparameter**

Die wirtschaftlichen und bilanziellen Rahmenparameter für die Bewertung der hinreichenden Kapitalausstattung einer Rentnergesellschaft haben sich seit dem Rentnergesellschaft-Urteil erheblich geändert. Die Zinsvorgabe ist mittlerweile unklar, da das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) bei der Rückstellungsbewertung von einer Bandbreite der Zinssätze Abschied genommen hat. Nach nunmehrigem Bilanzrecht (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB) sind Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen mit dem entsprechenden durchschnittlichen Marktzins aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren abzuzinsen. Dabei darf für Pensionsverpflichtungen pauschal eine Restlaufzeit von fünfzehn Jahren angenommen werden (§ 253 Abs. 2 Satz. 2 HGB). Damit nähert sich die Bewertung der Bilanzierung von Pensionsverbindlichkeiten einer kapitalmarktorientierten Bewertung an. Es ist allerdings unklar, ob dies den Vorstellungen des BAG heute genügen würde.

Das Rentnergesellschaft-Urteil konnte die Änderungen des HGB durch das BilMoG noch nicht berücksichtigen. Vor diesem Hintergrund wird in der Rechtspraxis vereinzelt die Rechtsauffassung vertreten, dass der vom BAG im Rentnergesellschaft-Urteil für die Beurteilung der hinreichenden Kapitalausstattung zugrunde gelegte Zinssatz nicht mehr zu berücksichtigen ist (zumal es keine Folgerechtsprechung des BAG gibt), sondern vielmehr einzelfallbezogene Kalkulationsgrößen heranzuziehen sind.

Zu beobachten ist, dass deshalb in jüngerer Zeit immer mehr auslagernde Arbeitgeber, die den Jahresabschluss nach Maßgabe der IFRS-Bilanzvorschriften bilanzieren, bei der Bilanzierung ihres Jahresabschlusses einen nach einem prognostizierten IFRS-Zinssatz nach Maßgabe des IAS 19.83 festgelegten Rechnungszinssatz zugrunde legen. Damit folgen sie eher einer progressiven Auslegung des Rentnergesellschaft-Urteils. Danach ist zum einen höchst fraglich, ob im heutigen Zinsumfeld die vom BAG im Rentnergesellschaft-Urteil zum gesteigerten kaufmännischen Vorsichtsprinzip aufgestellten Rechtssätze unverändert gelten. Zum anderen, ob sie (die progressive Auslegung) dem gesteigerten kaufmännischen Vorsichtsprinzip gemäß den vom BAG im Rentnergesellschaft-Urteil aufgestellten Rechtssätzen genügt. Wegen der verbleibenden Rechtsunsicherheit ist bei der Bilanzierung mit einem nach einem prognostizierten IFRS-Zinssatz nach Maßgabe des IAS 19.83 festgelegten Rechnungszinssatz höchste Vorsicht geboten.

### **Verwendung der Heubeck 2018G Sterbetafeln anstatt der Sterbetafeln der Versicherungswirtschaft**

Auch in Bezug auf die aus der Bilanzierung bekannten Heubeck 2018G Sterbetafeln gilt nichts anderes. Auch hier gilt, dass Folgerechtsprechung des BAG zu den Anforderungen an eine hinreichende Kapitalausstattung fehlt. Daher empfiehlt sich weiterhin eine Orientierung an den im Rentnergesellschaft-Urteil aufgestellten Rechtssätzen des BAG, wonach das Langlebkeitsrisiko bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach den Sterbetafeln der Versicherungswirtschaft, die von einer höheren Lebenserwartung ausgehen und einen Risikozuschlag enthalten, bemessen werden soll. Damit ist jedenfalls sichergestellt, dass dem gesteigerten kaufmännischen Vorsichtsprinzip genügt wird.

### **Fazit und Ausblick**

Auch im heutigen Niedrigzinsumfeld ist wegen der durch das Ausbleiben von Folgerechtsprechung verbleibenden Rechtsunsicherheit im Hinblick auf die wirtschaftlichen und bilanziellen Rahmenparameter und die Sterbetafeln weiterhin eine Orientierung an den im Rentnergesellschaft-Urteil aufgestellten Rechtssätzen des BAG geboten. Es bleibt spannend, ob aufgrund der zunehmend zu beobachtenden Bilanzierung mit einem nach einem prognostizierten IFRS-Zinssatz nach Maßgabe des IAS 19.83 festgelegten Rechnungszinssatz und der Verwendung der Heubeck 2018G Sterbetafeln bei der Bilanzierung auch Rechtsstreitigkeiten mit Versorgungsempfänger zunehmen, die letztlich in eine Folgerechtsprechung des BAG münden könnten. Angesichts des weiterhin anhaltenden Niedrigzinses besteht ein Interesse auslagernder Arbeitgeber an Rechtssicherheit und deshalb wäre eine Entscheidung des BAG durchaus zu begrüßen.

Von RA Dietmar Ketzer

# HR Strategy, Systems, Processes & Compliance

## Elektronische Übermittlung von Krankmeldungen

In der P&O Newsletter Ausgabe 2, Mai 2021 wurden die Entwicklungen zu dem Thema der digitalen Krankmeldung vorgestellt.

Durch die zunehmende Verwirklichung der Digitalisierung im Bereich der ärztlichen Versorgung, unter anderem mit dem seit Mai 2019 in Kraft getretenen Termin- und Versorgungsgesetz, sollte nun eigentlich zum 1. Juli 2022 der nächste Schritt der Übermittlung der digitalen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung (kurz: AU) folgen: die digitale Weiterleitung von den Krankenkassen an die Arbeitgeber.

**Die nächste Stufe der digitalen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung, die digitale Weiterleitung von den Krankenkassen an die Arbeitgeber, ist vom 1. Juli 2022 auf den 1. Januar 2023 verschoben worden.**

### Was ist hierzu der Hintergrund?

Diese Gesetzesänderung sieht die elektronische Übermittlung und Ausstellung von Krankmeldungen bzw. Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen vor. Die digitale Übermittlung von Krankschreibungen an die Krankenkasse durch die Ärzte erfolgt bereits ab Januar 2021. Hintergrund der neu eintretenden Gesetzesregelung ist insbesondere die Steigerung der Effizienz durch die Digitalisierung in Bezug auf die Übermittlung von Krankmeldungen. Neben der Effizienzsteigerung bestehen die Ziele der elektronischen Übermittlung von Krankmeldungen in der Kostensenkung, dem Umweltschutz, der Entlastung von Mitarbeitern/Mitarbeiterinnen und Unternehmen sowie der Gewährleistung einer lückenlosen Dokumentation. Des Weiteren soll der Zugriff auf die Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung durch den Arbeitgeber nun unmittelbar nach der Ausstellung möglich sein.

### Wie ist der aktuelle Stand der eAU?

Bisher befindet man sich in einer Übergangsphase: Seit dem 1. Januar 2022 läuft ein Pilotverfahren und die Arbeitgeber, die bereits technisch dazu in der Lage sind, können die Daten elektronisch abrufen. Der behandelnde Arzt hat die Krankmeldung zwar auf digitalem Wege an die zuständige Krankenkasse übermittelt, allerdings wird zudem wie bisher dem Patienten/der Patientin eine gedruckte Krankmeldung ausgestellt. Diese muss noch immer an den Arbeitgeber weitergeleitet werden. Diese Übergangsphase sollte ursprünglich zum 30. Juni 2022 enden, da allerdings viele Arztpraxen technisch noch nicht ausreichend für die Datenübermittlung im eAU-Verfahren ausgestattet sind, wurde die Pilotphase bis zum Jahresende 2022 verlängert. Des Weiteren wird dies mit der Coronapandemie begründet, die die technische Umsetzung weiter verzögert hat. Auch sind viele Unternehmen aktuell noch nicht auf diese Umstellung auf die eAU vorbereitet.



## Was genau ändert sich im nächsten Jahr?

Ab dem 1. Januar 2023 sollen die Daten der Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung dem Arbeitgeber digital durch die Krankenkassen zur Verfügung gestellt werden. Davon unberührt bleibt allerdings die Verpflichtung, dass die Ärzte dem/der Versicherten eine AU-Bescheinigung für die eigenen Unterlagen aushändigen müssen. Außerdem sind bei diesem neuen Verfahren der eAU privat krankenversicherte Arbeitnehmer:innen ausgenommen.

Die Meldepflicht durch die Arbeitnehmer:in ändert sich ebenfalls nicht: Der/Die Mitarbeitende hat sich weiterhin bei seinem/ihrer Arbeitgeber arbeitsunfähig zu melden. Lediglich die Nachweispflicht durch den so genannten „gelben Schein“ wird zukünftig für die Arbeitnehmer:innen entfallen und durch die Pflicht für Arbeitgeber, die Daten bei der zuständigen Krankenkasse abzufragen, ersetzt.

Der Arbeitgeber ist zukünftig also in der Verantwortung seine entsprechenden Prozesse, Systeme und Workflows anzupassen. Ebenfalls sollten entsprechende Arbeitsanweisungen und Mitarbeiterkommunikationen erstellt werden.

Unsere HR-Services helfen und unterstützen Sie bei der Einführung und Umsetzung der Übermittlung der elektronischen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung.

Unser Team verfügt über eine breite und branchenübergreifende Vielfalt von HR-Lösungen für Beratungsleistungen sowie jahrelange Expertise hinsichtlich der Formierung von Best Practice Lösungen, um auf dieser Grundlage fundierte Unterstützung bieten zu können. Dabei gehören die folgenden Services zu unseren Kerndienstleistungen:

- Analyse von Prozess- und Systemlandschaften sowie entsprechende Anpassung und Optimierung
- Design von entsprechenden automatischen Workflows
- Unterstützung im Bereich des Change-Managements
- Einbindung digitaler Tools und Assistenten (z. B. Chatbots) zur optimalen Nutzung von Employee- und Management-Self-Service

Von Stephan Weber und Benjamin Faber

## Lohnsteuer

### Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei konzerninterner internationaler Arbeitnehmerentsendung

**Der Bundesfinanzhof (BFH) beschäftigt sich in seinem Urteil vom 4. November 2021, Az. VI R 22/19 mit der für die Arbeitgeberpraxis äußerst relevanten Frage, unter welchen Voraussetzungen im Rahmen einer konzerninternen Arbeitnehmerentsendung das inländische aufnehmende Unternehmen (hier: Ausländischer Geschäftsführer bei deutscher GmbH) als wirtschaftlicher Arbeitgeber Lohnsteuer einzubehalten, anzumelden und abzuführen hat.**

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass das aufnehmende inländische Unternehmen zum wirtschaftlichen Arbeitgeber i. S. d. § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG wird, wenn es den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, der Einsatz des Arbeitnehmers bei dem aufnehmenden Unternehmen in dessen Interesse erfolgt, der Arbeitnehmer in den Arbeitsablauf des aufnehmenden Unternehmens eingebunden wird und dessen Weisung unterworfen ist.

Das wirtschaftliche Tragen des Arbeitslohns ersetzt in den Fällen des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG die für den zivilrechtlichen Arbeitgeberbegriff erforderliche arbeits- bzw. dienstvertragliche Bindung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, auf der die Zahlung des lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohns (zivilrechtlich) im Regelfall beruht. Unbeschadet dessen, muss die entsandte Person nach allgemeinen Grundsätzen als Arbeitnehmer des wirtschaftlichen Arbeitgebers anzusehen sein.

### **Sachverhalt**

Die Schweizer Muttergesellschaft (A-Holding) war im Streitfall zu 100% an der deutschen Tochtergesellschaft (A-GmbH) beteiligt. Die A-Holding hat mit ihrem in der Schweiz wohnenden CEO einen seit 2004 bestehenden Geschäftsführervertrag geschlossen.

Im Jahr 2009 haben die A-Holding und die A-GmbH eine Dienstleistungsvereinbarung (DV) geschlossen, welche die Gestellung eines Geschäftsführers vorsah. Die A-Holding stellte daraufhin der A-GmbH D als Geschäftsführer zur Verfügung.

Gemäß der DV lag die Handlungsverantwortung für D uneingeschränkt bei der A-GmbH. D handelte im Auftrag und Namen der A-GmbH. Jegliche Mitverantwortung der A-Holding wurde abbedungen. Dadurch sollte sichergestellt werden, dass die A-GmbH gegenüber Dritten so haften sollte, wie sie haften würde, wenn die Leistung durch ihr eigenes Personal erbracht würde.

Laut der DV wurde zwischen den beiden Gesellschaften eine Vergütung vereinbart, die der Höhe nach dem Gehalt des vorhergehenden Geschäftsführers der A-GmbH entsprach.

D wurde im Jahr 2009 als Geschäftsführer der A-GmbH in das Handelsregister eingetragen. Die DV konnte von beiden Parteien fristlos gekündigt werden.

### **Maßgebliche Erwägungen des BFH**

Auf die Revision der Klägerin (A-GmbH) wurde das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 13. Dezember 2018 - 3 K 795/16 aufgehoben. Die Sache wurde an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Laut BFH lassen die Feststellungen des FG keine abschließende Beantwortung der Frage zu, ob die A-GmbH als wirtschaftlicher Arbeitgeber des D zu qualifizieren ist, und zwar im Wesentlichen aus den folgenden Gründen:

#### **Wirtschaftlicher Arbeitgeber**

Der BFH wies in seinem Urteil darauf hin, dass ein aufnehmendes inländisches Unternehmen nicht allein schon dadurch zum wirtschaftlichen Arbeitgeber wird, dass es dem entsendenden Unternehmen Arbeitslohn erstattet, der auf eine inländische Tätigkeit des entsandten Arbeitnehmers entfällt.

Vielmehr muss für die wirtschaftliche Arbeitgeberstellung i. S. d. § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG der Arbeitnehmereinsatz im Interesse des aufnehmenden Unternehmens erfolgen, der Arbeitnehmer in den Arbeitsablauf des aufnehmenden Unternehmens eingebunden und vor allem dessen Weisung unterworfen sein (BFH-Urteil vom 23.

Februar 2005 – I R 46/03, BStBl. II 2005, 547; BMF-Schreiben vom 3. Mai 2018, BStBl. I 2018, 643, Rz 132 ff.).

In Fällen des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG ersetzt das wirtschaftliche Tragen von Arbeitslohn die für den zivilrechtlichen Arbeitgeberbegriff sonst erforderliche arbeits- bzw. dienstvertragliche Bindung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Dies ändert aber laut zutreffender Ansicht des BFH nichts daran, dass die betreffende Person auch als Arbeitnehmer des Arbeitgebers anzusehen sein muss. Der Lohnsteuerabzug kommt schließlich nur bei Arbeitslohneinkünften von (lohnsteuerrechtlichen) Arbeitnehmern in Betracht.

### **Zahlen einer Vergütung zwischen den Gesellschaften als Tragen von Arbeitslohn?**

Gemäß den Feststellungen des FG stand D ausschließlich in einem zivilrechtlichen Anstellungsverhältnis mit der Schweizer A-Holding. Ausschließlich diese vergütete die Arbeitsleistung des D. D wurde hingegen ohne Geschäftsführerdienstvertrag und ohne weitere Vergütungen kraft seiner Bestellung für die A-GmbH tätig.

Laut der abgeschlossenen DV wurde von der A-GmbH eine Vergütung an die A-Holding gezahlt, die einem Geschäftsführergehalt entsprach, welches auch einem unabhängigen Dritten gezahlt worden wäre.

Die Annahme, dass mit der Zahlung der Vergütung von der A-GmbH an die Schweizer A-Holding gleichzeitig auch der Arbeitslohn von der A-GmbH anteilig getragen wurde, ist jedoch laut BFH unzureichend festgestellt worden. Hierzu führt der BFH im Wesentlichen Folgendes aus:

Der Inhalt des zwischen der A-Holding und D abgeschlossenen Arbeitsvertrags wurde nicht festgestellt. Es mangelt folglich insbesondere an den Feststellungen, welche Arbeitsleistung D der A-Holding schuldete und in welcher Höhe er von dieser für die erbrachte Arbeitsleistung vergütet wurde. Ferner fehlen Feststellungen des FG zu Art und Umfang der Tätigkeit, die D für die A-GmbH erbringen soll.

Ob und falls ja, in welchem Umfang die A-GmbH mit den monatlich an die A-Holding gezahlten Vergütungen einen Teil des von der A-Holding an D gezahlten Arbeitslohns ersetzt hat, der wirtschaftlich auf die Geschäftsführertätigkeit des D bei der A-GmbH entfällt, wurde nicht festgestellt.

Auf Grund der abgeschlossenen DV wäre daher ebenfalls zu prüfen gewesen, ob ein von der A-Holding an D gezahlter Arbeitslohn nicht lediglich Preisbestandteil der insgesamt vereinbarten Vergütung für die Dienstleistung „Übernahme Geschäftsführung“ war.

### **Arbeitnehmereigenschaft eines Geschäftsführers**

Fraglich ist auch, ob D als Geschäftsführer der A-GmbH seine Tätigkeit als Arbeitnehmer ausgeübt hat.

Aus dem Sachverhalt lässt sich vorliegend nicht entnehmen, dass D durch bestimmte (vertragliche) Regelungen mit der A-GmbH oder der A-Holding in die A-GmbH eingegliedert war. Abzustellen ist auf die Umstände des Einzelfalls und nicht auf die organschaftliche Stellung des Geschäftsführers. Die Eingliederung lässt sich z. B. ableiten aus der Bestimmung der Arbeitszeit, persönlichen Abhängigkeit und der Weisungsgebundenheit. Vorliegend bestand kein (Geschäftsführer-)Dienstvertrag, der im Besonderen auf eine Arbeitnehmereigenschaft hindeutet. Auch hat das FG keine sonstigen (vertraglichen) Regelungen diesbezüglich

festgestellt. Der BFH führt auch aus, dass die Annahme des FG, ein Geschäftsführer sei stets in die Hierarchie einer GmbH eingebunden, so nicht getroffen werden kann, und stets im Einzelfall zu prüfen ist. In diesem Sinne sei die Würdigung des FG lücken- und damit rechtsfehlerhaft.

Weiterhin habe das FG die Beteiligung des D an der A-Holding nicht gewürdigt. Dies könnte als Indiz für eine selbständige Tätigkeit herangezogen werden (BFH-Urteil vom 20. Oktober 2010 – VIII R 34/08). Dies insbesondere dann, wenn - wie vorliegend - kein Dienstvertrag zwischen D und der A-GmbH geschlossen wurde.

Dass die Tätigkeit des D hierbei im Interesse der A-GmbH lag, wurde laut BFH vom FG aufgrund der getroffenen Feststellungen hingegen zu Recht angenommen und von den Beteiligten auch nicht bestritten: So ist in der DV dargestellt, dass aufgrund der bestehenden Vakanz bei der A-GmbH die Geschäftsführerposition mit D besetzt wurde, und dass die A-GmbH die Handlungsverantwortung und das Risiko der Geschäftsführertätigkeit des D trägt. Allerdings merkt der BFH ausdrücklich an, dass zwar typischerweise die Besetzung der Geschäftsführerposition vorrangig im eigenen Interesse der Gesellschaft liegt, allerdings im Einzelfall auch ein vorrangiges Interesse der Gesellschafter bestehen kann, welches zu prüfen ist.

### **Ausblick zum weiteren Verfahren**

Das FG wird nach der Zurückweisung durch den BFH prüfen müssen, ob D als Arbeitnehmer der Klägerin in den Arbeitsablauf des aufnehmenden Unternehmens eingebunden war.

Ferner wird das FG prüfen müssen, ob (zumindest) ein Teil der von der A-GmbH an die A-Holding gezahlten Vergütung als Arbeitslohn zu qualifizieren ist, der auf die Tätigkeit des D als Geschäftsführer bei der A-GmbH in Deutschland entfällt.

Sollte ein Anteil der Vergütung als Tätigkeitsvergütung für D zu qualifizieren sein, muss sich mit der Frage beschäftigt werden, ob diese einem Fremdvergleich standhält oder ob ggfs. die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung vorliegen, weil D für seine tatsächlich ausgeübte Geschäftsführertätigkeit für die A-GmbH nur geringere Bezüge zugestanden hätten. Dies würde zur Folge haben, dass insoweit überhaupt kein Arbeitslohn vorliegt und auch die Tatbestandsvoraussetzungen der lohnsteuerlichen Haftung für die deutsche Tochtergesellschaft insoweit entfallen würden.

### **Fazit und Handlungsempfehlung**

Die Entscheidung des BFH zeigt, dass im Rahmen einer konzerninternen Überlassung ein wirtschaftlicher Arbeitgeber nicht zwangsläufig vorliegt, wenn ausländische Personen als Organ (z. B. Geschäftsführer) einer inländischen Gesellschaft bestellt werden.

Gerade im Hinblick auf die Arbeitnehmereigenschaft eines Geschäftsführers sind dieselben Kriterien zu prüfen, wie dies bei einem gewöhnlichen Arbeitnehmer der Fall ist (vgl. § 1 Abs. 2 LStDV). Es kann somit nicht zwangsläufig davon ausgegangen werden, dass der reine körperschaftliche Akt der Bestellung als Organ einer Gesellschaft automatisch dazu führt, dass hieraus eine Arbeitnehmerstellung resultiert. Dies insbesondere dann, wenn zwischen der Gesellschaft und der betreffenden Person kein schuldrechtlicher Vertrag oder sonstige (vertraglichen) Regelungen existieren, die ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis indizieren könnten. Folglich würde dann auch kein wirtschaftlicher Arbeitgeber bestehen.

Sollten die Voraussetzungen für ein (lohnsteuerliches) Anstellungsverhältnis erfüllt sein und sich die aufnehmende Gesellschaft als wirtschaftlicher Arbeitgeber

qualifizieren, gilt es stets zu prüfen, in welcher Höhe lohnsteuerlich relevanter Arbeitslohn im Inland zu versteuern ist. Hierbei ist ebenfalls zu prüfen, ob die Vergütungen dem Fremdvergleichsgrundsatz standhalten. Ist dies zu verneinen, könnte ggf. eine verdeckte Gewinnausschüttung mit den entsprechenden Rechtsfolgen vorliegen.

Bei Fragen rund um die Entscheidung des BFH-Urteils zum wirtschaftlichen Arbeitgeber bei konzerninterner internationaler Arbeitnehmerentsendung, hier insbesondere Geschäftsführer, und deren Auswirkungen auf Ihre Arbeitgeberpraxis, sprechen Sie uns gerne an. Wir freuen uns, mit Ihnen ins Gespräch zu kommen.

Von Hannes Zug und Patrick Kocieniewski

# Lohnsteuer

## Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug – Ergänzendes BMF-Schreiben

**Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat mit Schreiben vom 15. März 2022 (IV C 5 – S 2334/19/10007 :007) sein Schreiben vom 13. April 2021 (IV C 5 - S 2334/19/10007 :002) zur Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug ergänzt.**

In unserem Newsletter, Ausgabe 2 Mai 2021 haben wir seinerzeit über das ursprüngliche BMF-Schreiben vom 13. April 2021 berichtet. Das BMF hat dieses Schreiben nun an einigen Stellen angepasst und konkretisiert.

Mit dem Jahressteuergesetz 2019 wurde § 8 Abs. 1 EStG um zwei Sätze ergänzt. Dort ist geregelt, dass zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenersatzungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten, als Einnahmen in Geld anzusehen sind. Ferner sind dort Voraussetzungen genannt, unter denen Gutscheine und Geldkarten künftig als Sachbezug anerkannt werden. Mit Schreiben vom 13. April 2021 hat das BMF erste Hinweise zur Anwendung der Neuregelung geliefert. Nun hat das BMF mit Schreiben vom 15. März 2022 „nachgelegt“ und das ursprüngliche Schreiben an einigen Stellen ergänzt.

### EUR 50 Sachbezugsfreigrenze

In formaler Hinsicht berücksichtigt das BMF-Schreiben die Anhebung der monatlichen Sachbezugsfreigrenze und stellt an entsprechenden Stellen klar, dass diese ab dem 1. Januar 2022 von EUR 44 auf monatlich EUR 50 angehoben wurde.

### Gutscheine und Geldkarten als Sachbezug

Die Regelungen zur Anerkennung von Gutscheinen und Geldkarten als Sachbezug sind sehr kleinteilig und komplex. Das BMF hat die Bedingungen, unter denen Gutscheine und Geldkarten als Sachbezug anerkannt werden, jetzt teilweise weiter gefasst.

Unter bestimmten Bedingungen werden Gutscheine und Geldkarten als Sachbezug anerkannt, wenn sie zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen bei Einkaufs- und Dienstleistungsverbünden bei einem **begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen** berechtigen. Nach dem ergänzten BMF-Schreiben wird ein begrenzter Kreis von Akzeptanzstellen bei Einkaufs- und Dienstleistungsverbünden nun auch beim Bezug im **Internetshop** der Akzeptanzstelle und in angrenzenden **Postleitzahlenbezirken** anerkannt.

Gutscheine oder Geldkarten zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen bei **Ladenketten** werden künftig auch dann als Sachbezug anerkannt, wenn ein:e Arbeitnehmer:in sich vor Hingabe eines Gutscheins bzw. vor Aufladung einer Geldkarte aus verschiedenen Ladenketten je eine auswählen kann.

Unter bestimmten Bedingungen werden Gutscheine und Geldkarten auch dann als Sachbezug anerkannt, wenn sie zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen ausschließlich aus einer **sehr begrenzten Waren- oder Dienstleistungspalette** berechtigen. Hierzu stellt das BMF klar, dass eine alleinige Bezugnahme auf eine Händlerkategorie (z. B. nach dem Merchant Category Code) nicht ausreicht. Ist die Waren- oder Dienstleistungspalette nicht hinreichend begrenzt, kann eine Qualifikation als Sachbezug daher scheitern.

### **Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug**

Einen sehr anschaulichen Hinweis zur Abgrenzung der Geldleistungen zum Sachbezug liefert das BMF mit Hilfe eines neu eingefügten Anwendungsbeispiels zur Randnummer 22 des Schreibens. Im Beispiel zahlt ein Mitarbeiter die Kosten für eine Bowling-Veranstaltung (Bahnmieta sowie Speisen und Getränke), die als Rahmenprogramm einer Fortbildungsveranstaltung durchgeführt wird. Der Mitarbeiter lässt sich anschließend die Kosten von seinem Arbeitgeber erstatten. Hierzu stellt das BMF klar, dass der Vorgang zu einem Sachbezug bei allen Teilnehmern führt, auch bei dem Mitarbeiter, dem die Kosten erstattet werden. Bei dem Vorgang der Kostenerstattung handelt es sich um die Erstattung von Auslagen, die der Arbeitnehmer für Rechnung seines Arbeitgebers getätigt hat (gem. § 3 Nr. 50 EStG steuerfreier Auslagenersatz).

Diese Klarstellung war u. E. dringend notwendig, da der Wortlaut der gesetzlichen Regelung den Rückschluss zulässt, dass jegliche Kostenerstattung an Arbeitnehmer zu Barlohn führt. Das Anwendungsbeispiel bestätigt, dass dem nicht so ist und erleichtert die Beurteilung von Fällen einer Sachlohnzuwendung, denen ein Auslagenersatz vorgelagert ist.

### **Fazit**

Das BMF hat mit dem ergänzten Schreiben für etwas mehr Klarheit bei der Beurteilung von Gutscheinen und Geldkarten sowie bei der Abgrenzung von Geldleistungen gesorgt. Die umfangreichen Regelungen zu Gutscheinen und Geldkarten dürften dem Lohnsteuerpraktiker weiterhin einigen Prüfungsaufwand bei der Umsetzung bescheren. Mit dem Anwendungsbeispiel zum Auslagenersatz mit anschließendem Sachbezug ist erfreulicherweise im zweiten Anlauf eine Unsicherheit beseitigt, die nach dem ursprünglichen BMF-Schreiben noch bestand.

Sprechen Sie uns gern an, wenn wir Sie bei der Entwicklung und Umsetzung sachgerechter Lösungen Ihrer Fälle unterstützen können.

Von Sven Rindelaub

## Nettolohnoptimierung und Sozialversicherung

**Das Thema der Nettolohnoptimierung durch den Arbeitgeber in Form von Zusatzleistungen wurde in den letzten Jahren zunehmend relevanter. Die attraktiven Nebenleistungen erstrecken sich auf verschiedenste Angebote von E – Bike Leasing über Kinderbetreuung, Internetzuschuss, Essensmarken bis hin zu Tankgutscheinen. Besonders Letzteres erhielt durch die Entscheidung des Bundessozialgerichts (BSG) viel Aufmerksamkeit.**

Konkret handelte es sich in dem Urteil des BSG um Arbeitgeberleistungen unter anderem in Form von Tankgutscheinen. Das Gericht nahm beitragspflichtiges Arbeitsentgelt an und lehnte hier eine Befreiung von der Beitragspflicht ab.

Das BSG stellt mit der Entscheidung vom 23. Februar 2021 – B 12 R 21/18 R faktisch auch andere bestehenden Umwandlungsmodelle auf den Prüfstand. Dies gibt den Rentenversicherungsträgern doch einen Anlass, das Thema mehr in den Fokus zu nehmen und diese Umwandlungsmodelle sozialversicherungsrechtlich zu überprüfen.

### Alte Rechtslage

Ursprünglich galten die zusätzlichen Leistungen des Arbeitgebers, die im Wege der Entgeltumwandlung gewährt worden sind, als beitragsfrei, wenn der Entgeltverzicht ernsthaft gewollt und nicht nur vorübergehend war. Dieser musste zudem auf künftig fällig werdende Arbeitsentgeltbestandteile gerichtet und arbeitsrechtlich zulässig sein. Dies reichte für die Erfüllung des sogenannten „Zusätzlichkeitserfordernisses“ bisher aus.

### Das Urteil des Bundessozialgerichts vom 23. Februar 2021

In seinem Urteil vom 23. Februar 2021 hat das BSG entgegen der Rechtsauffassung der Vorinstanzen festgelegt, dass das Kriterium der Zusätzlichkeit als nicht erfüllt anzusehen ist. Ebenso wenig konnten die Tankgutscheine als „Sachbezug“ aus der Beitragspflicht ausgenommen werden.

Im Zuge der Vereinbarung eines Lohnverzichtes traten die vertraglich als "neue Gehaltsbestandteile" bezeichneten Tankgutscheine teilweise an die Stelle des ursprünglichen Bruttolohns und glichen den Verzicht teilweise aus. Sie sind damit nach der Rechtsauffassung des Gerichts als teilweises Surrogat für den Entgeltverzicht geleistet worden. Aus diesem Grund sind die Tankgutscheine auch nicht über § 1 Abs 1 Satz 1 Nr. 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) von der Zurechnung zum Arbeitsentgelt ausgenommen, da sie nicht "zusätzlich" zum Lohn oder Gehalt gewährt wurden, sondern integraler Bestandteil der vereinbarten neuen Vergütung geworden sind. Als Geldsurrogat waren die auf einen bestimmten Betrag begrenzten Tankgutscheine keine Sachbezüge, die bei Unterschreitung der steuerlichen Bagatellgrenze beitragsfrei wären.

Zusammenfassend macht das BSG in seiner Entscheidung zum einen deutlich, dass Surrogate für Lohnverzicht nicht zusätzlich zum Lohn gewährt werden. Zum

anderen waren in diesem Fall die Tankgutscheine auch nicht als Sachbezug anzusehen, da sie eben bereits als Surrogat qualifiziert wurden.

Somit ergab sich auch hieraus keine Beitragsfreiheit.

### **Reaktion der Spitzenorganisationen**

Auf das Urteil hin fand im November 2021 eine Besprechung des GKV- Spitzenverbandes, der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit statt.

Die Spitzenverbände der Sozialversicherung haben nun neue Anforderungen an das Zusätzlichkeitserfordernis für beitragsfreie Arbeitgeberleistungen festgelegt. Die neue Sichtweise ist nun deutlich restriktiver als bisher.

Demnach werden Arbeitgeberleistungen nicht zusätzlich gewährt, wenn sie ein teilweises Surrogat für den vorherigen Entgeltverzicht bilden.

Für die Erfüllung des Zusätzlichkeitserfordernisses müssen zudem grundsätzlich die Kriterien des steuerrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernisses nach § 8 Absatz 4 EStG in Ansatz gebracht und geprüft werden, also auch dann, wenn allein das Beitragsrecht der Sozialversicherung - nicht aber das Steuerrecht - für bestimmte Tatbestände ein Zusätzlichkeitserfordernis verlangt. Aus diesem Grund gehen die Spitzenverbände davon aus, dass bei Entgeltumwandlungen im Sinne eines vorherigen Entgeltverzichts und daraus resultierenden neuen Zuwendungen des Arbeitgebers regelmäßig an der Zusätzlichkeit der neuen Zuwendungen fehlt.

Die Abgrenzung der Geldleistung vom Sachbezug richtet sich nunmehr auch nicht ausschließlich nach steuerrechtlichen Vorgaben. Die Spitzenorganisationen verweisen zwar auf die Anforderungen aus § 8 Abs. 1 S. 2 und S. 3 EStG, sowie auf das Zusätzlichkeitserfordernis gemäß § 8 Abs. 2 S. 11, Abs. 4 EStG. Die steuerliche Bewertung ist aber weder maßgebend noch vorgreiflich.

### **Ab wann gilt die neue Rechtslage?**

Die geänderte Auffassung gilt ab dem 1. Januar 2022. Für die Bestandsfälle eines laufenden Beschäftigungsverhältnisses muss die neue Auffassung ebenso ab dem 1. Januar 2022 angewandt werden, und zwar auch dann, wenn der Entgeltverzicht vor 2022 erklärt wurde.

### **Handlungsempfehlung**

Die bestehenden Nettolohnoptimierungsprogramme sollten dringend anhand der neuen Kriterien überprüft werden. Da es nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Zuwendungen aus der sozialversicherungsrechtlichen Sicht nicht zusätzlich zum Arbeitsentgelt gewährt werden, können den betroffenen Arbeitgebern erhebliche Beitragsnachzahlungen drohen.

Gerne beraten und unterstützen wir Sie hierbei. Auch im Falle einer Ankündigung einer Betriebsprüfung prüfen wir ein eventuelles Risiko für Sie.

Von RAin Iris Brandes und RAin Natalia Römer-Koshcheeva



# Über uns

## Ihre Ansprechpartner

### **Berlin**

**Sabine Ziesecke**

Tel.: +49 30 26365363  
[sabine.ziesecke@pwc.com](mailto:sabine.ziesecke@pwc.com)

### **Düsseldorf**

**Petra Raspels**

Tel.: +49 211 9817680  
[petra.raspels@pwc.com](mailto:petra.raspels@pwc.com)

### **München**

**Stefan Sperandio**

Tel.: +49 69 95855160  
[stefan.sperandio@pwc.com](mailto:stefan.sperandio@pwc.com)

### **Frankfurt am Main**

**Stefan Sperandio**

Tel.: +49 69 95855160  
[stefan.sperandio@pwc.com](mailto:stefan.sperandio@pwc.com)

### **Hamburg**

**Sven Rindelaub**

Tel.: +49 40 63781439  
[sven.rindelaub@pwc.com](mailto:sven.rindelaub@pwc.com)

### **Stuttgart**

**Stefan Sperandio**

Tel.: +49 69 95855160  
[stefan.sperandio@pwc.com](mailto:stefan.sperandio@pwc.com)

## Ihre Fachansprechpartner

### **Arbeitsrecht**

**Manuel Klingenberg**

Tel.: +49 69 95857842  
[manuel.klingenberg@pwc.com](mailto:manuel.klingenberg@pwc.com)

### **Betriebliche Altersversorgung**

**Dietmar Ketzer**

Tel.: +49 69 95852787  
[dietmar.ketzer@pwc.com](mailto:dietmar.ketzer@pwc.com)

### **HR Strategy, Systems, Processes & Compliance**

**Stephan Weber**

Tel.: +49 151 14711918  
[stephan.weber@pwc.com](mailto:stephan.weber@pwc.com)

**Benjamin Faber**

Tel.: +49 1719332970  
[benjamin.faber@pwc.com](mailto:benjamin.faber@pwc.com)

### **Lohnsteuer**

**Hannes Zug**

Tel.: +49 40 63782402  
[hannes.zug@pwc.com](mailto:hannes.zug@pwc.com)

**Patrick Kocieniewski**

Tel.: +49 211 9812937  
[patrick.kocieniewski@pwc.com](mailto:patrick.kocieniewski@pwc.com)

### **Reward & Benefits**

**Pia Isabel Pleines-Müller**

Tel.: +49 89 57906808  
[pia.isabel.pleines-mueller@pwc.com](mailto:pia.isabel.pleines-mueller@pwc.com)

**David Nowacki**

Tel.: +49 69 95856375  
[david.nowacki@pwc.com](mailto:david.nowacki@pwc.com)

### **Sozialversicherung**

**Iris Brandes**

Tel.: +49 211 9812419  
[iris.brandes@pwc.com](mailto:iris.brandes@pwc.com)

**Natalia Römer-Koshcheeva**

Tel.: +49 211 9812769  
[natalia.roemer-koshcheeva@pwc.com](mailto:natalia.roemer-koshcheeva@pwc.com)

# Redaktion

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter stehen Ihnen unsere Ansprechpartner aus der Redaktion gern zur Verfügung. Wir freuen uns auf Ihr Feedback.

**Britta Ludwig**

Tel.: +49 211 9817432

<mailto:britta.ludwig@pwc.com>

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

©Mai 2022 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. "PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

[www.pwc.de](http://www.pwc.de)