

**Vom Schwarzlohn sind nicht nur Sozialbeiträge zu zahlen**

Wird bei einer Betriebsprüfung festgestellt, dass ein Arbeitgeber Mitarbeitern „Schwarzlöhne“ gezahlt hat, sodass Sozialversicherungsbeiträge nachzuentrichten sind, so handelt es sich dabei insofern um nachträglich gezahlten Lohn, als der Arbeitgeber auch die Arbeitnehmer-Anteile zu übernehmen hat. Deshalb sind auf diese Anteile auch Lohnsteuern nachzuzahlen. Der Arbeitgeber kann nicht argumentieren, dass er die „schwarz“ bezahlten Mitarbeiter nicht mehr mit der auf sie entfallenden Nachzahlung der Beiträge belasten dürfe und die Beschäftigten dennoch keinen zusätzlichen Vorteil dadurch hätten.

Quelle: Wolfgang Büser

**Vorliegen eines zusätzlichen geldwerten Vorteils bei Nachentrichtung hinterzogener Arbeitnehmeranteile zur Gesamtsozialversicherung; Entrichtung der Arbeitnehmeranteile zur Arbeitslosenversicherung, Krankenversicherung und Rentenversicherung durch den Arbeitgeber als Gegenleistung für die Erbringung einer Arbeitsleistung; Vereinbarung so genannter Schwarzlöhne; Vorrang der Schutzfunktion einer Verschiebung der Beitragslast gegenüber einem objektiv bestehenden Zusammenhang der Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile mit dem Arbeitsverhältnis**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 13.09.2007

**Aktenzeichen:** VI R 54/03

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2007, 40830

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Hessen - 28.05.2003 - AZ: 10 K 3017/02

**Rechtsgrundlagen:**

§ 22 Abs. 1 SGB IV

§ 28g SGB IV

§ 8 Abs. 1 EStG

§ 11 Abs. 1 S 1 EStG

§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

§ 40 AO

**Fundstellen:**

BFHE 219, 49 - 54

AuA 2008, 38 (Kurzinformation)

BB 2007, 2551-2553 (Volltext mit amtl. LS)

BBK 2008, 5

BFH/NV 2007, 2416-2418 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2008, 58-60 (Volltext mit amtl. LS)  
DB 2007, VI Heft 46 (amt. Leitsatz)  
DB 2007, 2568-2570 (Volltext mit amtl. LS)  
DStR 2007, XIII Heft 46 (amt. Leitsatz)  
DStR 2007, 2058-2060 (Volltext mit amtl. LS)  
DStRE 2007, 1533 (amt. Leitsatz)  
DStZ 2008, 8-9 (Kurzinformation)  
EStB 2007, 441 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)  
FR 2008, 140-142  
GStB 2007, 46  
HFR 2007, VI Heft 12 (amt. Leitsatz)  
HFR 2008, 43-45 (Volltext mit amtl. LS)  
KÖSDI 2007, 15814 (Kurzinformation)  
LGP 2008, 1  
NWB 2008, 1642 (Kurzinformation)  
NWB 2008, 1647 (Kurzinformation)  
NWB 2008, 1648 (Kurzinformation)  
NWB 2007, 4047 (Kurzinformation)  
NWB 2008, 4719-4720 (Kurzinformation)  
NWB direkt 2007, 10  
NZA 2007, 1348 (Kurzinformation)  
NZA-RR 2008, V Heft 1 (amt. Leitsatz)  
NZA-RR 2008, 77-79 (Volltext mit amtl. LS)  
NZS 2008, 531-533 (Volltext mit amtl. LS)  
Personal 2008, 54  
PuR 2008, 20  
RdW 2008, XV Heft 4 (amt. Leitsatz)  
SJ 2007, 6-7  
StB 2007, 442

---

## BFH, 13.09.2007 - VI R 54/03

### Amtlicher Leitsatz:

1. Bei Nachentrichtung hinterzogener Arbeitnehmeranteile zur Gesamtsozialversicherung führt die Nachzahlung als solche zum Zufluss eines zusätzlichen geldwerten Vorteils (Fortentwicklung der Rechtsprechung).
2. Bei Vereinbarung sog. Schwarzlöhne kommt der Schutzfunktion der Verschiebung der Beitragslast gemäß § 28g SGB IV grundsätzlich kein Vorrang gegenüber dem objektiv bestehenden Zusammenhang der Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile mit dem Arbeitsverhältnis zu.
3. Dem Lohnzufluss steht nicht entgegen, dass der Arbeitgeber beim Arbeitnehmer gemäß § 28g SGB IV keinen Rückgriff mehr nehmen kann.

### Gründe

#### 1 I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, zahlte von Januar 1988 bis September 1993 zusätzliche Löhne ohne Lohnsteuerabzug bzw. zu Unrecht pauschal versteuert aus und führte hierfür auch keine Sozialversicherungsbeiträge ab. Nachdem im Rahmen eines gegen den Geschäftsführer bzw. seine Ehefrau durchgeführten Strafverfahrens Einvernehmen über die Höhe der hinterzogenen Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeiträge erzielt worden war, erging gegen die Klägerin am 22. Januar 1997 ein Lohnsteuer-Haftungsbescheid, der bestandskräftig wurde. Die Klägerin entrichtete anschließend die Haftungsschuld, nachdem sie die rückständigen Sozialversicherungsbeiträge bereits im November und Dezember 1996 abgeführt hatte. Anlässlich einer 1999 durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Klägerin hinsichtlich der Lohnsteuer-Haftungsschuld teilweise und hinsichtlich des Arbeitnehmeranteils der entrichteten Sozialversicherungsbeiträge insgesamt bei den Arbeitnehmern nicht Rückgriff genommen hatte. Hierin sah der Prüfer und ihm folgend der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen weiteren Lohnzufluss, zu dem der hier zu beurteilende Haftungsbescheid erging. Auf den Einspruch begrenzte das FA die Haftungsschuld auf Lohnzuflüsse aus übernommenen Sozialversicherungsbeiträgen. Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 112 veröffentlichten Gründen ab.

2 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Richtig sei lediglich, dass mit Vereinbarung und Durchführung einer Schwarzlohnzahlung der Wegfall einer Regressmöglichkeit bewusst in Kauf genommen worden sei; unzutreffend sei jedoch, dass der vorweggenommene Regressverzicht zum Verzichtszeitpunkt keinen wirtschaftlichen Wert gehabt habe. Das FG habe unter Berufung auf die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. Februar 1992 VI R 41/88 (BFHE 166, 558, BStBl II 1992, 443) und vom 29. Oktober 1993 VI R 4/87 (BFHE 172, 467, BStBl II 1994, 194) angenommen, dieser Wert konkretisiere sich erst bei Aufdeckung der Schwarzlohnvereinbarung bzw. der Anforderung der rückständigen Beiträge. Dem sei nicht zu folgen.

3 Gemäß § 22 Abs. 1 des Sozialgesetzbuchs IV (SGB IV) entstehe die Beitragsschuld mit dem Lohnanspruch, während es auf dessen Zahlung nicht ankomme. Zahlungsschuldner des Sozialversicherungsgesamtbeitrags sei der Arbeitgeber, während der Arbeitnehmer als lediglich

wirtschaftlicher Beitragsschuldner nur den Einbehalt des Arbeitnehmeranteils aus dem laufenden Lohn dulden müsse und dem Arbeitgeber der Rückgriff auf Lohnzahlungen der folgenden drei Monate nach § 28g SGB IV nur zustehe, wenn er --anders als im Streitfall-- die Abzugsbeträge schuldlos nicht einbehalten habe. Hieraus folge, dass für die nur vom Arbeitgeber geschuldeten Beiträge zu keinem Zeitpunkt ein Rückgriffsrecht gegenüber den Arbeitnehmern zugestanden habe. Werde der Sozialversicherungsgesamtbeitrag bei Fälligkeit nicht an die Einzugsstelle gezahlt, hafte der Arbeitgeber gemäß § 28e Abs. 4 SGB IV. Nach alledem sei die Verpflichtung zur Beitragszahlung bereits bei der Nettozahlung entstanden. Abweichend von dieser Qualifizierung habe der BFH entschieden, dass sich der wirtschaftliche Wert wegen der Ungewissheit einer Aufdeckung erst bei der tatsächlichen Inanspruchnahme des Arbeitgebers durch den Sozialversicherungsträger konkretisiere. Tatsächlich erlange der Arbeitnehmer einen konkreten und qualifizierbaren Vorteil nicht bei Aufdeckung und Inanspruchnahme des Arbeitgebers, sondern bereits bei der Verschiebung der Beitragslast. Die Arbeitnehmer seien weder einer eigenen Zahlungsverpflichtung ausgesetzt gewesen noch seien sie bei Aufdeckung von einer Regressmöglichkeit befreit worden. Insbesondere hätten sie durch die Aufdeckung keinen Vorteil erlangt, den sie vor der Inanspruchnahme noch nicht inne gehabt hätten. In Übereinstimmung hiermit habe der BFH im Urteil in BFHE 172, 467, BStBl II 1994, 194 die Bereicherung der Arbeitnehmer darin gesehen, dass nach Fristablauf ein Rückgriffsanspruch nicht mehr möglich gewesen sei. Dies decke sich auch damit, dass für die Beitragsschuld eine Verbindlichkeit jeweils zum Bilanzstichtag der Entstehung zu passivieren sei (BFH-Urteil vom 16. Februar 1996 I R 73/95, BFHE 180, 110, BStBl II 1996, 592), sofern mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme sprächen. Dagegen sei der Zeitpunkt der Inanspruchnahme für die Bilanzierung nur dann relevant, wenn nicht mit einer Aufdeckung der Hinterziehung zu rechnen sei. In diesem Fall sei aber die Verfassungskonformität der steuerlichen Erhebungsregelung zweifelhaft, da die Gleichheit im Belastungserfolg prinzipiell verfehlt würde.

4 Die Klägerin beantragt,

den angefochtenen Haftungsbescheid i.d.F. der Einspruchsentscheidung ersatzlos aufzuheben.

5 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

6 II.

Die Revision ist unbegründet. Das FA hat die Klägerin zu Recht in Haftung genommen, weil sie mit der Entrichtung der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung im November und Dezember 1996 in einer Vielzahl von Fällen Arbeitslohn geleistet hat, ohne ihn dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

7 1.

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören zum Arbeitslohn alle Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Arbeitslohn ist jeder mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumte geldwerte Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26. Juli 2006 VI R 49/02, BFHE 214, 373, BStBl II 2006, 917, und vom 15. März 2007 VI R 65/05, BFH/NV 2007, 1133, jeweils m.w.N.).

8 a)

Durch die Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung haben die Arbeitnehmer der Klägerin einen geldwerten Vorteil erlangt.

9 aa)

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sind auch die Arbeitnehmeranteile zur Arbeitslosen-, Kranken- und Rentenversicherung (Gesamtsozialversicherung) als Gegenleistung für die Erbringung der Arbeitsleistung und damit als Arbeitslohn anzusehen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16. Januar 2007 IX R 69/04 , BStBl II 2007, 579, m.w.N.). Zwar hat der Arbeitgeber als alleiniger Schuldner den Gesamtsozialversicherungsbeitrag an die Einzugsstelle zu zahlen und durch Lohnabzug beim Arbeitnehmer einzubehalten; wirtschaftlich hat aber der Arbeitnehmer die Beiträge zur Gesamtsozialversicherung zur Hälfte (Arbeitnehmeranteil) aus dem ihm zustehenden Bruttoentgelt zu tragen. Der einbehaltene Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung ist danach ein dem Arbeitnehmer verschaffter Vermögensvorteil; daher sind die Arbeitnehmerbeiträge --bei eigenem Rechtsanspruch des Arbeitnehmers gegen die Versorgungseinrichtung-- als Arbeitslohn mit ihrer Abführung durch den Arbeitgeber gegenwärtig zugeflossen (ausführlich hierzu m.w.N. BFH-Urteil in BStBl II 2007, 579).

**10** bb)

Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats führt auch die Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile auf Seiten der Arbeitnehmer zu einem zusätzlichen geldwerten Vorteil (BFH-Urteile in BFHE 166, 558, BStBl II 1992, 443, und in BFHE 172, 467, BStBl II 1994, 194). Durch die Nachentrichtung wird der Arbeitnehmer hinsichtlich seines Sozialversicherungsschutzes nachträglich so gestellt, als wenn der hälftige Gesamtsozialversicherungsbeitrag bereits durch Abzug von dem ihm zustehenden Bruttoentgelt vom Arbeitgeber einbehalten und abgeführt worden wäre. Indem der Arbeitgeber im Fall der Nachentrichtung zusätzlich zu dem nicht dem Beitragsabzug nach § 28g SGB IV unterworfenen Arbeitsentgelt auch den Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung finanziert, wendet er dem Arbeitnehmer über den Bruttolohn hinaus einen zusätzlichen geldwerten Vorteil zu.

- 11** An der Auffassung, der Vorteil liege im Fall der Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile nicht in der Nachzahlung der Beiträge als solcher, sondern (bereits) in der endgültigen Befreiung des Arbeitnehmers von der sozialversicherungsrechtlichen Beitragslast (vgl. BFH-Urteile in BFHE 166, 558, BStBl II 1992, 443, und in BFHE 172, 467, BStBl II 1994, 194), hält der Senat nicht mehr fest. In der zuletzt genannten Entscheidung (unter 2. a der Gründe) hat der Senat einen Vorteil in Gestalt der Nachzahlung der Beiträge noch mit der Begründung verneint, dass der Arbeitgeber bei der Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile rechtlich wie wirtschaftlich eine originär eigene Verbindlichkeit erfülle. Für die Frage, ob dem Arbeitnehmer ein Vorteil i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gewährt worden ist, kommt es jedoch nicht darauf an, ob der Arbeitgeber aufgrund gesetzlich oder vertraglich begründeter Rechtspflicht oder sogar freiwillig ohne Rechtspflicht geleistet hat. Auch stellt sich wirtschaftlich betrachtet der Vorgang hinsichtlich des Vorteils so dar, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mittel zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer sie zum Zweck seiner Zukunftssicherung verwendet hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. April 2007 VI R 55/05 , BStBl II 2007, 619, m.w.N.); dabei steht dem Arbeitnehmer nicht anders als nach einem ordnungsgemäßen Beitragsabzug (vgl. z.B. BFH-Urteil in BStBl II 2007, 579, m.w.N.) ein eigener Rechtsanspruch auf Leistung zu. Der Umstand, dass der Arbeitgeber nach § 28g Satz 3 SGB IV keinen Beitragsabzug gegenüber dem Beschäftigten mehr vornehmen darf, weil der Abzug nicht ohne Verschulden des Arbeitgebers unterblieben ist, bewirkt lediglich, dass der in der Beitragsnachzahlung liegende Vorteil dem Arbeitnehmer endgültig verbleibt.

**12** b)

Der Vorteil ist den Arbeitnehmern der Klägerin unter den besonderen Umständen des Streitfalles auch "für eine Beschäftigung" ( § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ) gewährt worden.

- 13** Der erkennende Senat hat in seiner bisherigen Rechtsprechung die Schutzfunktion der gesetzlichen Beitragslastverschiebung nach § 28g Satz 3 SGB IV betont (vgl. BFH-Urteil in BFHE 172, 467, BStBl II 1994, 194, unter 2. b). Dies führt dazu, dass im Fall der Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung --selbst bei der hier gebotenen Verneinung eines ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers an der Beitragsleistung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16. April 1999 VI R 66/97 , BFHE 188, 338, BStBl II 2000, 408, unter II. 1. c,

m.w.N.)-- nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden kann, dass der oben beschriebene Vorteil vom Arbeitgeber für die Beschäftigung gewährt wird. Handelte es sich nämlich lediglich um die Konsequenz der zum Schutz des Arbeitnehmers getroffenen gesetzlichen Regelung des Sozialversicherungsrechts (vgl. BFH-Urteil in BFHE 172, 467, BStBl II 1994, 194, unter 3. c), so läge kein Arbeitslohn mehr vor. Vereinbaren jedoch Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Auszahlung sog. Schwarzlöhne, so sieht der Senat grundsätzlich keinen Anlass, der genannten Schutzfunktion einen Vorrang gegenüber dem objektiv (fort-)bestehenden Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis einzuräumen. Zwar ist es nach § 40 der Abgabenordnung (AO) für die Besteuerung unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. Bei objektiver Betrachtungsweise kann jedoch der bestehende Veranlassungszusammenhang zwischen der Nachentrichtung von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung und dem Arbeitsverhältnis umso weniger verneint werden, als der entgegen § 28g SGB IV unterbliebene Beitragsabzug auf einem bewussten und gewollten, mit den Arbeitnehmern mehr oder weniger abgestimmten Verhalten des Arbeitgebers beruht. Besondere Gründe, die im Streitfall eine andere Beurteilung rechtfertigen könnten, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Die Klägerin hat selbst eingeräumt, dass mit der Vereinbarung und Durchführung einer Schwarzlohnzahlung der Wegfall einer Regressmöglichkeit bewusst in Kauf genommen worden sei.

14 c)

Der durch die Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung den Arbeitnehmern der Klägerin eingeräumte geldwerte Vorteil ist ihnen auch mit der Entrichtung durch die Klägerin gegenwärtig zugeflossen.

15 aa)

Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, sind nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (vgl. auch § 8 Abs. 1 EStG). Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung sind nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung mit ihrer Abführung durch den Arbeitgeber gegenwärtig zugeflossen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BStBl II 2007, 579, m.w.N.). Unterbleibt die Abführung des Sozialversicherungsbeitrags zu Unrecht und wird sie nach Aufdeckung nachgeholt, wird vom Arbeitgeber mit der Nachentrichtung ein Lohnzufluss bewirkt, wenn --wie hier-- in der Nachentrichtung des Arbeitnehmeranteils ein für die Beschäftigung gewährter Vorteil zu sehen ist. Der Arbeitnehmer erlangt die nachträgliche Gleichstellung hinsichtlich seines Sozialversicherungsschutzes erst mit der tatsächlichen Nachentrichtung des Arbeitnehmeranteils.

16 bb)

Auf den Zeitpunkt der Beitragslastverschiebung (§ 28g Satz 3 SGB IV) kommt es nicht an, selbst wenn man davon ausgeht, dass zu diesem Zeitpunkt ein gesetzlicher Anspruch des Arbeitnehmers auf Nachentrichtung des Arbeitnehmeranteils ohne Regressmöglichkeit des Arbeitgebers entsteht. Nach dem die Überschusseinkünfte beherrschenden Realisationsprinzip fließen Einnahmen nicht bereits beim Entstehen eines dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber eingeräumten Anspruchs, sondern erst bei dessen Erfüllung zu (Senatsurteil vom 20. Juni 2001 VI R 105/99, BFHE 195, 395, BStBl II 2001, 689). Das gilt auch für Ansprüche gegen den Arbeitgeber, die mit Leistungen an Dritte verbunden sind, die dem Arbeitnehmer zugute kommen. Soweit es im Sozialrecht und steuerrechtlich beim Betriebsvermögensvergleich auf das Entstehen von Ansprüchen und nicht auf deren Erfüllung ankommt, wird hierdurch das Zuflussprinzip nicht berührt. Diese Betrachtungsweise deckt sich auch mit der Nachholung eines unterbliebenen Lohnsteuerabzugs. Ergeht ein Haftungsbescheid für Lohnsteuer, die der Arbeitgeber hätte einbehalten und abführen müssen (§ 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG), wendet der Arbeitgeber erst Lohn zu, wenn er die Haftungsschuld ohne Regress entrichtet (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, zuletzt BFH-Beschluss vom 5. März 2007 VI B 41/06, BFH/NV 2007, 1122). Entsprechend ist auch bei Vorliegen einer gesetzlichen Beitragslastverschiebung der Zeitpunkt der tatsächlichen Nachentrichtung entscheidend.

Die Sache ist spruchreif. In Anwendung obiger Grundsätze war die Entscheidung des FG zu bestätigen.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.