

Die Folgen des Phantomlohns in der Sozialversicherung

Beiträge auf Scheineinnahmen

Beitragsoptimierung des Sozialstaats

Zahlt ein Arbeitgeber entgegen der tariflichen oder gesetzlichen Regelung weniger Lohn oder Gehalt als vorgeschrieben, „verzichtet“ also der Arbeitnehmer auf Lohn, muss der Betrieb mit Forderungen des Sozialstaats rechnen. Der Sozialstaat, in Gestalt „Deutsche Rentenversicherung Bund“, fordert Sozialversicherungsbeiträge auf den nominalen Lohn, nicht auf den effektiv ausgezahlten Lohn. Betreibt hier der Sozialstaat unrechtmäßige Beitragsoptimierung oder liegt der Beitragszahler bzw. Arbeitgeber als Haftungsschuldner in seiner Rechtsansicht falsch?

▼ Geschäftsbericht 2013 DRV Bund: Kreativität ist gefragt, um die 134 Mrd. € Ausgaben 2013 zusammen zu bekommen.

Die Deutsche Rentenversicherung Bund im Überblick

23,1 Millionen	Versicherte
9,6 Millionen	Rentnerinnen und Rentner
10,7 Millionen	Rentenbestand
600 000	Erstmalige Rentenanträge
771 000	Anträge auf Leistungen zur medizinischen Rehabilitation
134,0 Milliarden Euro	Ausgaben
120,6 Milliarden Euro	davon Rentenausgaben
134,7 Milliarden Euro	Einnahmen
98,5 Milliarden Euro	davon Beitragseinnahmen

Aktuelle Rechtsprechung stützt den Zugriff auf das Arbeitgeberkonto

Betriebsprüfungen gem. § 28p Abs. 1 SGB IV führen in letzter Zeit zu empfindlichen Beitragsnachforderungen. Der Prüfungsdienst stützt die Nachforderung auf das sog. Entstehungsprinzip. Die Nachforderungen können langfristig betriebliche Existenzen gefährden. Das Bundessozialgericht sah

sich daher mit Urteil vom 07.05.2014¹ veranlasst, eine Streit-sache, die das Gastgewerbe betrifft, an das Landessozialgericht Bayern zurückzuverweisen².

1. Ursprung des beitragsrechtlichen Entstehungsprinzips

Der gesetzliche Beitragsanspruch ist nicht zu verwechseln mit der Entstehung des rechtsgeschäftlichen Entgeltanspruchs. Im Beitragsanspruchsrecht gesellt sich, ob die eigentlichen Vertragspartner es wollen oder nicht, ein Dritter, nämlich der Sozialstaat, hinzu.

§ 22 Abs. 1 SGB IV, auf dem das Entstehungsprinzip angeblich beruht³, beschreibt lediglich die Entstehung des Beitragsanspruchs, ebenso wie dies etwa in § 38 AO für das Steuerschuldverhältnis geschieht. Die Norm regelt lediglich dem Grunde nach die (abstrakte) Entstehung des gesetzlichen Anspruchs.

Die Höhe des Anspruchs hängt in erster Linie vom Beitrags-satz und der Bemessungsgrundlage ab. Letztlich ergibt sie sich aus § 14 SGB IV: Nach dieser Vorschrift kommt es nicht auf das erzielbare, sondern ausschließlich auf das *erzielte* Arbeitsentgelt an.

Die Entstehung des Anspruchs auf das Arbeitsentgelt richtet sich nach dem Arbeitsrecht. § 14 SGB IV hebt gerade nicht auf dieses zivilrechtlich entstandene Arbeitsentgelt ab, sondern allein auf das *erzielte* Arbeitsentgelt. Beim *erzielten* Arbeitsentgelt spielt es keine Rolle, ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen besteht oder nicht. Das von den Trägern der Sozialversicherung praktizierte und von den Sozialgerichten gebilligte *Entstehungsprinzip* findet in § 14 Abs. 1 SGB IV keine Grundlage, der Rechtsanspruch auf die Einnahmen ist dem Gesetz vielmehr „gleichgültig“.

§ 22 Abs. 1 SGB IV gehört systematisch zum Beitragsschuldverhältnis. Das dort kodifizierte *Entstehungsprinzip* erstreckt sich demgemäß nur auf den gesetzlichen Beitragsanspruch. Um die Entstehung des rechtsgeschäftlichen Entgeltanspruchs kümmert sich das Gesetz an der Stelle nicht, der rechtsgeschäftliche Anspruch ist vielmehr nach den insoweit klaren Vorgaben des § 14 Abs. 1 SGB IV für den Beitragsanspruch nicht relevant. Maßgeblich ist allein das erzielte Arbeitsentgelt. Entstandene Ansprüche des Arbeitnehmers sind gerade kein Bestandteil der Bemessungsgrundlage.

§ 22 Abs. 1 SGB IV scheidet damit als gesetzliche Grundlage für ein beitragsrechtliches *Entstehungsprinzip* aus.

2. Das Zuflussprinzip im Dienst der Verwaltungsvereinfachung

Klares Steuerrecht

Bei der Einkommensteuer ist das Zuflussprinzip besonders geregelt (§ 11 EStG), weil dieser Steuer nicht nur Überschusseinkünfte, sondern auch Gewinneinkünfte unterliegen (§ 2 Abs. 2 EStG). Bei der Gewinnermittlung gibt es kein Zuflussprinzip, denn die periodengerechte Gewinnermittlung basiert nicht auf Einnahmen und Ausgaben, sondern auf einer Aufwands- und Ertragsrechnung (§ 5 Abs. 1 EStG i. V. mit § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB).

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden demgegenüber als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Dabei legt § 11 EStG die zeitliche Zuordnung der Einnahmen und Werbungskosten fest. Das Zuflussprinzip hat also in erster Linie eine zeitliche Komponente, d.h. nur die in einem Veranlagungszeitraum zugeflossenen oder als zugeflossen geltenden Einnahmen werden besteuert, während entstandene Forderungen und Verbindlichkeiten unberücksichtigt bleiben. Das Zuflussprinzip dient mithin vornehmlich der Vereinfachung der Erfolgsrechnung und der Entlastung des Steuerpflichtigen von einer allgemeinen Buchführungspflicht.

▼ Bundessozialgericht in Anhängern für Beiträge auf den Phantomlohn?



§ 17 Abs. 1 Satz 2 SGB IV übernimmt diesen Vereinfachungsgedanken. Die Vorschrift verlangt einen weitgehenden Gleichklang des Beitragsrechts mit dem Lohnsteuerrecht⁴.

Der aufgezeigte teleologische und normenübergreifende systematische Zusammenhang zwingen dazu, das erzielte Arbeitsentgelt im Sinne des § 14 Abs. 1 SGB IV als das dem Arbeitnehmer zugeflossene Arbeitsentgelt zu interpretieren. Nur entstandene Forderungen und eingegangene Verbindlichkeiten sind auch im Beitragsrecht nicht zu berücksichtigen. Tantiemenzahlungen für 2014, die im Februar 2015 erfolgen, führen nicht zu rückwirkenden Lohnberichtigungen.

Hilfskonstruktionen des Bundessozialgerichts

Das Bundessozialgericht huldigt für jeden ersichtlich dem Rechtspositivismus, wenn es feststellt, das Zuflussprinzip stehe nicht *expressis verbis* im Gesetz⁵. Das Entstehungsprinzip ist im Gesetz allerdings noch weniger verankert, sonst wäre der Rückgriff auf die Rechtsanspruchstheorie gar nicht notwendig gewesen.

Gesetzesauslegung contra legem

Verwaltung und Rechtsprechung folgen im Beitragsrecht weder der Zielsetzung noch der Systematik des Gesetzes, stattdessen wird eine Auslegung *contra legem* bevorzugt, um das Beitragsaufkommen zu erhöhen. Die Auslegung gegen das Gesetz ist indes dem Richter grundsätzlich nicht erlaubt⁶. Sachliche Gründe für die Abweichung vom Gesetz sind weder ersichtlich noch werden sie dem Rechtsunterworfenen dargelegt.

Die Sozialversicherungsgesetze wollen offensichtlich eine Harmonisierung mit dem Steuerrecht. Das verdeutlicht vor allem § 22 Abs. 1 Satz 2 SGB: Dort rückt der Normgeber von dem spezialgesetzlichen Konzept ab, die auf den Arbeitnehmer entfallenden Beiträge aufgrund der laufenden Bezüge vom Arbeitgeber vorfinanzieren zu lassen.

Beim einmalig gezahlten Arbeitsentgelt würde die Verpflichtung zur Vorfinanzierung in Konflikt stehen zum verfassungsrechtlichen Übermaßverbot. Es gilt wieder das Zuflussprinzip, wie es in den §§ 14 Abs. 1, 17 Abs. 1 Satz 2 SGB IV zum Ausdruck kommt. Das Gesetz kehrt von der ausnahmsweisen Vorfinanzierung der regelmäßig einzubehaltenden Arbeitnehmeranteile durch den Arbeitgeber wieder zum Regeltatbestand zurück, welcher auch im Beitragsrecht das Zuflussprinzip ist.

3. Rechtswidriger Systembruch

Die Abkopplung des Beitragsrechts von dem systemtragenden Zuflussprinzip des Lohnsteuerrechts wäre ein tiefgreifender Systembruch. Auch Systembrüche dieses Ausmaßes sind zwar dem Gesetzgeber erlaubt, sie bedürfen aber einer besonderen Rechtfertigung und müssen vor allem mit einer grundlegenden, konzeptionellen Neuausrichtung des Gesetzes verbunden sein (BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, 3 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, DStR 2008, 2460 Rn. 79 ff.).

Keinesfalls aber kann die Rechtsprechung – quasi als Ersatzgesetzgeber – die bewährte Grundsystematik der Gesetze aus den Angeln heben. Die Rechtsprechung muss die Gesetze – und damit den im Wortlaut erkennbaren Willen des demokratisch legitimierten Gesetzgebers – beachten. Dabei dürfen Sie nicht ihre eigenen rechtspolitischen Vorstellungen an die Stelle derjenigen des Gesetzgebers setzen, solange sich dieser im Rahmen des Grundgesetzes bewegt⁷.

Einnahmen brauchen Zufluss!

Das vom Lohnsteuerrecht abweichende Entstehungsprinzip kann mithin nur der Gesetzgeber ins Leben rufen. Für einen derartigen Systemwechsel fehlt im Sozialgesetzbuch jedoch jeder Anhaltspunkt, von einer konzeptionellen Neuausrichtung kann erst recht keine Rede sein. Immer wieder taucht im Gesetzestext der Begriff *Einnahmen* auf. Einnahmen setzen einen Zufluss voraus. Der Begriff unterscheidet sich deutlich von Erträgen, die jemandem aus einem Rechtsverhältnis erwachsen (§ 99 Abs. 3 BGB)⁸. Erträge im Sinne der Gesetze entstehen bereits mit dem Rechtsanspruch. Erst mit der Erfüllung solcher Ansprüche fließen die entsprechenden Einnahmen, ein Arbeitsentgelt wird nunmehr „erzielt“. Nirgendwo im Beitragsrecht findet sich ein Anhaltspunkt für ein *Ertragsprinzip*.

Das Bilanzrecht beruht zwar wie dargelegt auf diesem *Ertragsprinzip*, doch selbst dort kommt es auf einen zivilrechtlich entstandenen Anspruch allein nicht an. Es gelten vielmehr die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung: Ein Gewinn muss nach dem Vorsichtsprinzip „realisiert“ sein (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), erst dann erhöht sich das Vermögen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Kaufmanns.

Wem die Grundsystematik der Gesetze also nicht gefällt, muss den Gesetzgeber wohl oder übel zu einem Systemwechsel bewegen.

4. Zur Rechtsanspruchstheorie gibt es keine Gesetzesgrundlage

Das Bundessozialgericht beruft sich mit seiner Rechtsanspruchstheorie nicht auf das Gesetz, sondern bemüht die Rechtswissenschaft und stützt sich auf das Reichsversicherungsamt. Das Reichsversicherungsamt war indes nicht be-

fugt, das *Entstehungsprinzip* ins Leben zu rufen.

Das Bundesverfassungsgericht erteilt Anweisungen der Exekutive eine deutliche Absage, wenn diese wie ein Gesetz behandelt werden: „Nehmen Gerichte eine gesetzlich nicht vorgesehene Bindung an behördliche Entscheidungen an, verstößt dies gegen Art. 19 Abs. 4 GG“⁹. Dieses Diktum des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2011 entzieht der in den Jahren 1982 bis 2004 vom Bundessozialgericht entwickelten Rechtsanspruchstheorie den Boden: Es ist mit Verfassungsrecht unvereinbar, wenn das Reichsversicherungsamt die Rechtsprechung immer noch beeinflusst und auf diese Weise bestimmt, was bis heute geltendes Recht sein soll.

5. Übermaßverbot

Im Fall der Nachforderung von Sozialversicherungsbeiträgen kann der Arbeitgeber den Arbeitnehmeranteil nur in sehr engen Grenzen vom Arbeitnehmer zurückfordern. Das führt in der Regel zu dem Umstand, dass der Arbeitgeber auf den Arbeitnehmeranteilen „sitzen bleibt“¹⁰. Die Frage, ob eine derartige Haftung des Entrichtungsschuldners für eine fremde Schuld mit Verfassungsrecht vereinbar ist, hat das Bundesverfassungsgericht in einem anhängigen Normenkontrollverfahren in Sachen Lohnsteuer zu klären (siehe BFH v. 14.11.2013, VI R 50/12, BB 2014, 797). Zwar ist die Entrichtungsschuld formaljuristisch nicht mit einer Haftungsschuld gleichzusetzen¹¹, wirtschaftlich läuft es aber auf eine Haftung hinaus, wenn der Entrichtungsschuldner seinen Ausgleichsanspruch gegenüber dem wahren Beitragsschuldner nicht durchsetzen kann, weil Fristen abgelaufen sind.

Zum Übermaßverbot bei der Umsatzsteuer hat der EuGH bereits entschieden:

„Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Lieferer als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse fungieren. Sie schulden die Mehrwertsteuer, obwohl diese als Verbrauchsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird“.

Mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sei es unvereinbar, so der EuGH weiter, wenn ein Steuersystem dem Lieferer unabhängig davon, ob er an dem vom Abnehmer begangenen Betrug beteiligt gewesen sei oder nicht, die gesamte Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegt.¹²

Eine *Gefährdungshaftung* des Entrichtungsschuldners ist damit ausgeschlossen. Auf eine *Gefährdungshaftung* läuft es aber hinaus, wenn der Arbeitgeber tatsächlich, wie dargelegt, auch für den Arbeitnehmeranteil aufkommen muss.¹³

Die im Lohnsteuerrecht entscheidungserhebliche Frage zur endgültigen Belastung des Arbeitgebers mit einer fremden Abgabenschuld hat daher für die Sozialversicherung erhebliche Bedeutung. Es bestehen zumindest seit dem Vorlagebeschluss

des BFH¹⁴ erhebliche Zweifel, ob die Definitivbelastung des Entrichtungsschuldners, die einer im Gesetz nicht vorgesehenen *Gefährdungshaftung* gleichkommt, mit Verfassungsrecht vereinbar ist.

6. Keine harmonische Rechtsordnung ohne Rückbesinnung auf das Gesetz

Zentraler Punkt des an das Landessozialgericht zurück verwiesenen Rechtsstreits ist das angebliche Entstehungsprinzip in der Sozialversicherung. Das Bundessozialgericht gibt dem Landessozialgericht auf, arbeitsrechtliche Vorfragen zu klären. Mit der eigentlichen Frage, ob das Entstehungsprinzip in den Sozialversicherungsgesetzen eine Grundlage hat, beschäftigt sich das Bundesgericht nicht, es bestätigt vielmehr die sog. Rechtsanspruchstheorie: Theorien, die keinen Eingang in die Gesetze gefunden haben, mögen rechtswissenschaftlich von Bedeutung sein oder eine Auslegungshilfe darstellen, sie erlauben jedoch keine Auslegung „contra legem“.

Bei berechtigten verfassungsrechtlichen Zweifeln ist außerdem eine Aussetzung der Vollziehung in Betracht zu ziehen (siehe BFH v. 21.11.2013, II B 46/13, DStR 2013, 2686; v. 18.12.2013, I B 85/13, DStR 2014, 788). Schuppen¹⁵ bezeichnet die Abweichung von einer langjährigen höchstrichterlichen Spruchpraxis als mutig.

Mehr richterlicher Mut würde nicht nur im Steuerrecht, sondern auch in der Sozialversicherung für eine größere Stimmigkeit und Berechenbarkeit der Rechtsordnung sorgen.¹⁶ Willkürliche und systemwidrige Abweichungen würden verhindert werden und damit der Gleichheit vor dem Gesetz und der Gerechtigkeit dienen. Eine gegensätzliche oder sogar widersprüchliche Entwicklung des Beitrags- und des Lohnsteuerrechts entspricht schließlich eindeutig nicht den Wertungen des Gesetzes.

Sollte das Bundesverfassungsgericht der Vorlage des BFH folgen, erweist sich auch der im Beitragsrecht praktizierte Gesetzesvollzug als unverhältnismäßig.

Autor: WP/StB/RB Ernst Büchele, München, ein kritischer Begleiter der Finanz- und der Sozialrechtsprechung



¹ B 12 R 18/11 R, BeckRS 2014, 72939

² Siehe Richter, DStR 2015, 523, 525

³ Reiserer, DStR 2002, 1995, 1997

⁴ siehe Ende/Beyer-Petz, DStR 2010, 2334

⁵ BSG v. 14.7.2004, B 12 KR 7/03 R

⁶ siehe Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Studienausgabe 1983, 302

⁷ FG Berlin-Brandenburg v. 29.4.2014, 3 K 3227/13, DStRE 2015, 276, 279

⁸ Ebenso Thomas, DStR 2015, 263: „Geld fließt nicht schon zu, soweit man es beanspruchen kann, sondern erst, sobald man darüber verfügen kann“.

⁹ BVerfG v. 31.5.2011, 1 BvR 857/07, DStRE 2011, 937; beachte Haupt, DStR 2011, 1697

¹⁰ Reiserer, DStR 2002, 1995, 1996

¹¹ Zuletzt BFH v. 17.12.2014, II R 18/12, DStR 2015, 515 Rn. 12

¹² EuGH v. 21.2.2008, C – 271/06, Netto Supermarkt, DStR 2008, 450

¹³ siehe Reiserer, a.a.O., Fn.10

¹⁴ BFH v. 14.11.2013, VI R 50/12, BB 2014, 797

¹⁵ BB 2014, 3104, 3109

¹⁶ siehe Klein, DB 2014, 208, 210