

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 29.5.2008, VI R 57/05**

Sozialrechtliches Entstehungsprinzip für Beurteilung der Steuerfreiheit von Arbeitslohn aus geringfügiger Beschäftigung maßgeblich - Berechnung der Lohnsteuer allein nach einkommensteuerlichen Grundsätzen - Behandlung tariflich geschuldeter Sonderzuwendungen bei der Bemessung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags - Zweck der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG

**Leitsätze**

1. Ob ein nach § 3 Nr. 39 EStG steuerfreies Arbeitsentgelt aus einer geringfügigen Beschäftigung erzielt wird, beurteilt sich ausschließlich nach sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben. Die Geringfügigkeitsgrenze ist auch unter Einbeziehung tariflich geschuldeter, aber tatsächlich nicht ausgezahlter Löhne zu bestimmen (sozialversicherungsrechtliches "Entstehungsprinzip").
2. Der Einkommensteuer unterliegt auch bei einer geringfügigen Beschäftigung nur der tatsächlich zugeflossene Arbeitslohn ("Zuflussprinzip").

**Tatbestand**

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) beschäftigte im streitbefangenen Zeitraum (1. April 1999 bis 31. März 2001) ständig mehrere Aushilfskräfte, für die ihr Bescheinigungen der Finanzbehörden zur Steuerfreistellung des Arbeitslohns für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse vorlagen. Die Aushilfskräfte erhielten jeweils das vereinbarte monatliche Entgelt von 630 DM ohne Lohnsteuerabzug ausgezahlt. Die Klägerin führte hierfür die nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch (SGB VI) vorgeschriebenen Beiträge an den Rentenversicherungsträger ab.
- 2 Für die Klägerin und ihre Arbeitnehmer galt in den Jahren 1999 bis 2001 der Manteltarifvertrag für die Arbeitnehmer der ... Nordrhein-Westfalen (Tarifvertrag). Danach erhielt jeder Arbeitnehmer eine Urlaubsvergütung, die sich aus 100 % des für den Urlaub fortzuzahlenden regelmäßigen Arbeitsentgelts und einem "zusätzlichen Urlaubsgeld" (Urlaubsgeld) in Höhe von 50 % des für den Urlaub fortzuzahlenden regelmäßigen Arbeitsentgelts zusammensetzte (§ 9 Abs. 2 Tarifvertrag). Diese Regelung galt auch für Teilzeitbeschäftigte (§ 9 Abs. 4 Tarifvertrag).
- 3 Das Urlaubsgeld wurde weder den Aushilfen gezahlt noch von diesen eingefordert.
- 4 Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung (Prüfungszeitraum 1. April 1999 bis 31. März 2001) vertrat der Prüfer die Auffassung, die Aushilfsarbeitsverhältnisse seien aufgrund des den Arbeitnehmern zustehenden Urlaubsgeldanspruchs nicht als geringfügige Beschäftigung steuerfrei i.S. des § 3 Nr. 39 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (EStG). Das den Aushilfen tariflich zustehende Urlaubsgeld sei auf jeden Beschäftigungsmonat des Kalenderjahres zu verteilen und dem Arbeitsentgelt hinzuzurechnen. Bei zusätzlicher Berücksichtigung des Urlaubsgelds sei die Entgeltgrenze des § 3 Nr. 39 EStG (im Monat 630 DM) aber regelmäßig überschritten.
- 5 Mit Nachforderungsbescheid vom 11. Juni 2001 nahm der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Klägerin für den streitbefangenen Zeitraum mit 18 648 DM Lohnsteuer, 1 026 DM Solidaritätszuschlag, 849 DM evangelischer Kirchensteuer und katholischer Kirchensteuer in Höhe von 457 DM in Anspruch. Der Einspruch der Klägerin hatte keinen Erfolg.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 262 veröffentlichten Gründen statt. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, es könne dahinstehen, ob die Rechtsprechung der Sozialgerichte zum Entstehungsprinzip ohne weiteres auf das Steuerrecht mit dem im Bereich der Überschusseinkünfte geltenden Zuflussprinzip (§ 11 EStG) übertragen werden könne. Das im Streitfall geschuldete Urlaubsgeld von 315 DM (die Hälfte des monatlich geschuldeten Arbeitsentgelts) führe bei Hinzurechnung zum Arbeitsentgelt im Urlaubsmonat dazu, dass die Geringfügigkeitsgrenze von 630 DM einmalig und ausnahmsweise überschritten werde.
- 7 Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen,
- 10 hilfsweise das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit an die Vorinstanz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 11 Sie trägt vor, die Frage, ob Urlaubsgeldansprüche dem regelmäßigen Arbeitsentgelt hinzuzurechnen seien, auch wenn das Urlaubsgeld tatsächlich nicht ausbezahlt werde, beurteile die sozialrechtliche Rechtsprechung entgegen der Auffassung der Revision nicht einheitlich. Die Praxis der Finanzverwaltung vermittele ebenfalls kein einheitliches Bild. Werde die Sonderzuwendung einmalig in einem Monat gewährt, dürfe sie nach sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben nicht in die Beitragsbemessung einbezogen werden. Die zuständige Einzugsstelle habe keine Entscheidungen getroffen, nach denen der tarifliche Urlaubsgeldanspruch zur vollen

Beitragspflicht führe.

## Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 Das FG hat zu Unrecht die Voraussetzungen der Steuerfreiheit des Arbeitsentgelts nach § 3 Nr. 39 EStG bejaht. Im Streitfall liegt geringfügige Beschäftigung i.S. von § 8 Abs. 1 Nr. 1 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch in seiner im streitbefangenen Zeitraum gültigen Fassung (SGB IV) nicht vor. Unter Einbeziehung des tarifvertraglich geschuldeten Urlaubsgelds ist die Geringfügigkeitsgrenze des § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV (im Monat 630 DM) regelmäßig überschritten.
- 14 1. Nach § 3 Nr. 39 EStG ist das Arbeitsentgelt aus einer geringfügigen Beschäftigung i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV, für das der Arbeitgeber Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b SGB VI (geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigte) zu entrichten hat, steuerfrei, wenn die Summe der anderen Einkünfte des Arbeitnehmers nicht positiv ist.
- 15 a) Die Voraussetzungen für die Annahme einer geringfügigen Beschäftigung beurteilen sich dabei wegen des in § 3 Nr. 39 EStG genannten Verweises ausschließlich nach sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben, vorliegend nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV (vgl. Hartz/Meeßen/Wolf, Lohnsteuer-ABC, Stichwort "Geringfügige Beschäftigung" Rz 5 und 6; Becht in Herrmann/Heuer/ Raupach --HHR--, § 3 Nr. 39 EStG Rz 35; v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 39 Rz B 39/42; Küttner/Huber, Personalbuch 2003, Stichwort "Geringfügige Beschäftigung" Rz 21; vgl. auch den Bericht des Bundestags-Ausschusses für Wirtschaft und Arbeit, BTDrucks 15/91, S. 20). Dies entspricht dem Willen des Gesetzgebers, der ausdrücklich auf eine eigenständige steuerliche Arbeitslohngrenze verzichtet hat (vgl. BTDrucks 14/441, S. 33 f.). Die Steuerfreiheit des Arbeitslohns knüpft damit an die vom Arbeitgeber ohnehin stets zu prüfende materielle Beitragspflicht der Sozialversicherung an, wodurch nach der Vorstellung des Gesetzgebers Abweichungen zwischen der beitragsrechtlichen und steuerrechtlichen Behandlung des Arbeitslohns aus einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis vermieden werden sollten (vgl. BTDrucks 14/280, S. 11).
- 16 b) Nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV liegt eine geringfügige Beschäftigung vor, wenn die Beschäftigung regelmäßig weniger als 15 Stunden in der Woche ausgeübt wird und das Arbeitsentgelt regelmäßig im Monat 630 DM nicht übersteigt. Von einem regelmäßigen Überschreiten ist auszugehen, wenn das Arbeitsentgelt über einen Zeitraum von zwei Monaten die Geringfügigkeitsgrenze übersteigt (vgl. Seewald in Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht, § 8 SGB IV Rz 13; Ziff. 3.1. der Geringfügigkeitsrichtlinie vom 25. März 1999, abgedruckt in Küttner/ Schlegel, Personalbuch 2001, Stichwort "Geringfügige Beschäftigung" Rz 128; Küttner/Huber, Personalbuch 2003, Stichwort "Geringfügige Beschäftigung" Rz 21; vgl. auch Schmidt/ Heinicke, EStG, 20. Aufl., § 3 Stichwort "Geringfügige Beschäftigung"). Maßgeblich für diese Beurteilung ist insoweit das beitragspflichtige Arbeitsentgelt (HHR/Becht, a.a.O., Rz 44). Dieses richtet sich nach § 14 SGB IV (Seewald, a.a.O., Rz 8).
- 17 aa) Nach § 14 Abs. 1 SGB IV sind Arbeitsentgelt alle laufenden und einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung, gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen besteht, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie geleistet werden und ob sie unmittelbar aus der Beschäftigung oder im Zusammenhang mit ihr erzielt werden. Zu dem "regelmäßig im Monat" (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV) erzielten Arbeitsentgelt gehören nach ständiger Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) auch unregelmäßige Sonderzahlungen, wie z.B. Urlaubs- und Weihnachtsgeld, soweit sie bei vorausschauender Betrachtung mit hinreichender Sicherheit innerhalb eines Beschäftigungszeitraums von einem Jahr zu erwarten sind (BSG-Urteile vom 28. Februar 1984 12 RK 21/83, Sozialrecht --SozR-- 2100 § 8 Nr. 4; vom 26. Oktober 1982 12 RK 8/81, BSGE 54, 136, SozR 2200 § 393 Nr. 9; so auch Seewald, a.a.O., Rz 10 und 12; Figge in Jahn, Sozialgesetzbuch für die Praxis, § 8 SGB IV Rz 6; Figge, Der Betrieb --DB-- 2001, 2650; Bauer/Schuster, DB 1999, 689).
- 18 bb) Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer auf die Auszahlung einer arbeits- oder tarifvertraglich zugesicherten Sonderzahlung verzichtet oder aber bei Fälligkeit die Auszahlung des geschuldeten Arbeitsentgelts unterbleibt. Nach dem in ständiger Rechtsprechung des BSG (Urteile vom 14. Juli 2004 B 12 KR 7/04 R, SozR 4-2400 § 22 Nr. 1; vom 14. Juli 2004 B 12 KR 1/04 R, BSGE 93, 119, SozR 4-2400 § 22 Nr. 2; vom 30. August 1994 12 RK 59/92, BSGE 75, 61, SozR 3-2200 § 385 Nr. 5) bestätigten, für die Bemessung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags maßgeblichen "Entstehungsprinzip" kommt es nicht darauf an, ob und wann der Arbeitgeber das mit dem Arbeitnehmer vereinbarte Arbeitsentgelt tatsächlich zahlt und dieses dem Arbeitnehmer zufließt. Deshalb ist auch für die Beurteilung, ob das Arbeitsentgelt die Geringfügigkeitsgrenze (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV) übersteigt, allein auf das tariflich geschuldete Arbeitsentgelt abzustellen (vgl. BSG-Urteile in SozR 4-2400 § 22 Nr. 1; in BSGE 93, 119, SozR 4-2400 § 22 Nr. 2; in BSGE 75, 61, SozR 3-2200 § 385 Nr. 5).
- 19 c) Der Anwendung des "Entstehungsprinzips" steht im vorliegenden Streitfall auch die Neufassung der Vorschrift des § 22 Abs. 1 SGB IV mit Wirkung ab dem 1. Januar 2003 nicht entgegen. Nach dieser Norm sollen Beitragsansprüche der Versicherungsträger für Sonderzahlungen nur noch dann entstehen, wenn das Arbeitsentgelt "ausgezahlt worden" und damit zugeflossen ist. Vor dieser Gesetzesänderung waren jedoch die

sozialversicherungsrechtliche Anwendung des "Entstehungsprinzips" und deren Folgen vom Gesetzgeber ausdrücklich beabsichtigt. Zum einen blieben Initiativen zur Einführung eines sozialversicherungsrechtlichen Zuflussprinzips bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen ohne Erfolg (vgl. BTDrucks 14/8667). Zum anderen haben auch kritische Äußerungen in der Literatur nicht zur Aufgabe des Entstehungsprinzips in der sozialgerichtlichen Rechtsprechung geführt (vgl. auch die Anmerkung von Becht zur "Phantomlohnfalle" in HHR, a.a.O., Rz 44, m.w.N.).

- 20 dd) Für die Bemessung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags ist eine tariflich geschuldete Sonderzuwendung nicht nur in dem Monat, in dem die Auszahlung erfolgt oder beansprucht werden kann, dem Arbeitsentgelt hinzuzurechnen. Soweit nämlich eine Sonderzahlung --wie hier das Urlaubsgeld-- ihrem Wesen nach ein Bestandteil des laufenden Arbeitsentgelts ist, ist sie nach der Rechtsprechung des BSG (Urteil in BSGE 54, 136, SozR 2200 § 393 Nr. 9, m.w.N.) gleichmäßig auf die Zeiträume zu verteilen, in denen sie erarbeitet ("verdient") worden ist (vgl. auch FG Münster, Urteil vom 19. Dezember 2007 13 K 556/02 L, EFG 2008, 525). Der gleiche Gedanke liegt im Übrigen der Rechtsprechung des erkennenden Senats zu § 40a EStG zugrunde, wonach Weihnachtsgeld bei der Prüfung, ob die Pauschalierungsgrenzen eingehalten sind, nicht allein dem Zahlungsmonat oder der Zahlungswoche zuzurechnen ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Juli 1989 VI R 157/87, BFHE 157, 431, BStBl II 1989, 1032).
- 21 2. Nach diesen Maßstäben und auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen hält die Entscheidung der Vorinstanz, das Arbeitsentgelt unterliege der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 39 EStG, revisionsrechtlicher Überprüfung nicht stand. Denn ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV liegt nicht vor, weil die im Streitfall maßgebliche Arbeitsentgeltgrenze (im Monat 630 DM) regelmäßig überschritten ist. Bereits der monatlich ausgezahlte Arbeitslohn beläuft sich auf 630 DM, dem dann ein Zwölftel des Urlaubsgeldanspruchs hinzuzurechnen ist.
- 22 3. Bei der Ermittlung der Höhe der nachzuversteuernden Löhne darf indes das tariflich geschuldete, tatsächlich aber nicht ausgezahlte Urlaubsgeld nicht berücksichtigt werden. Das sozialrechtliche "Entstehungsprinzip" ist nur für die Frage maßgeblich, ob es sich um ein Arbeitsentgelt aus einer geringfügigen Beschäftigung i.S. des § 3 Nr. 39 EStG handelt. Die Höhe des steuerpflichtigen Lohns bestimmt sich dagegen allein nach dem einkommensteuerlichen Zuflussprinzip, d.h. nur zugeflossener Arbeitslohn unterliegt der Einkommensteuer (§§ 8 Abs. 1, 11 Abs. 1 Satz 1 EStG; § 2 Abs. 1 Satz 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung) und dem Lohnsteuerabzug (§ 38 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 EStG). § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG macht hiervon keine Ausnahme; die Vorschrift dient nur der Vereinfachung des Lohnsteuerabzugsverfahrens, indem laufender Arbeitslohn zeitlich zugeordnet wird; auch diese Regelung setzt indes voraus, dass Arbeitslohn überhaupt zugeflossen ist (vgl. dazu auch Schmidt/ Heinicke, a.a.O., 27. Aufl., § 11 Rz 30 --Arbeitslohn--). Für Arbeitslohn in Gestalt eines sonstigen Bezugs --wie etwa ein nicht fortlaufend gezahltes Urlaubsgeld-- geht auch § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG davon aus, dass dieser in dem Kalenderjahr bezogen wird, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt.
- 23 Auch diesen Maßstäben wird jedoch der angefochtene Nachforderungsbescheid gerecht. Das FA hat zutreffend nur die tatsächlich an die Aushilfskräfte der Klägerin gezahlten Arbeitslöhne und nicht auch das tarifvertraglich geschuldete Urlaubsgeld zugrunde gelegt.
- 24 4. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der insoweit ausreichenden Feststellungen des FG, an die der BFH mangels zulässiger und begründeter Verfahrensrügen gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), selbst entscheiden.