

Lohnsteuerrecht

Recht, Steuern, Beratung

Bearbeitet von
Bärbel Küh

1. Auflage 2008. Buch. 226 S. Kartoniert
ISBN 978 3 8349 0445 4

Steuern

schnell und portofrei erhältlich bei



Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Vorwort

Die kurzlebige und oft unübersichtliche Gesetzgebung macht es denen, die sich mit dem Steuerrecht auseinandersetzen müssen, immer schwerer, den Überblick zu behalten. Die Verwaltung reagiert auf die Aktivitäten des Gesetzgebers mit einer Flut von Verwaltungsanweisungen. Hinzu kommt, dass die Rechtsprechung zunehmend an Bedeutung gewinnt, insbesondere da immer häufiger Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einzelner steuerlicher Vorschriften geltend gemacht werden.

Auch das Lohnsteuerrecht unterliegt ständigen Veränderungen, die durch Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung verursacht sind. Arbeitgeber und alle mit dem Lohnsteuerrecht befassten Mitarbeiter stehen deshalb regelmäßig vor neuen Herausforderungen, denen sie nur mit besten Kenntnissen über die aktuelle Rechtslage begegnen können.

Der vorliegende Band soll nicht nur einen Überblick über das Lohnsteuerabzugsverfahren verschaffen, sondern vor allem Hilfestellung bei den immer „heiß“ diskutierten Problemfeldern geben. So wurde z. B. der Abgrenzung von Arbeitslohn gegen Aufwand im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers, den Themenbereichen Sachzuwendungen, betriebliche Altersversorgung, Reisekosten und der Pauschalversteuerung besondere Bedeutung beigemessen. Alle Bereiche wurden unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtslage, der neuesten Verwaltungsanweisungen und der jüngsten Rechtsprechung behandelt.

Hinweis für den Leser: Soweit in Beispielen die Jahreszahlen 01 bzw. 02 angegeben sind, handelt es sich um fiktive Jahreszahlen.

Verlag und Autorin hoffen, dass dieser Band für den Leser eine zuverlässige Hilfe sein wird, wenn es um die schnelle und sichere Beantwortung lohnsteuerlicher Fragen im Lohnabzugsverfahren geht. Für Anregungen und Hinweise, die der Verbesserung des Bandes dienen, sind wir jederzeit dankbar.

Burscheid, im Februar 2008

Inhaltsübersicht

| | |
|--|----|
| Vorwort | 5 |
| Abkürzungsverzeichnis | 14 |
| Literaturverzeichnis | 15 |
| § 1 Die Grundbegriffe des Lohnsteuerrechts | 17 |
| A. Das Arbeitsverhältnis | 17 |
| I. Allgemeines | 17 |
| II. Einzelfälle | 18 |
| 1. Liquidationseinnahmen der Chefärzte | 18 |
| 2. Arbeitsverträge mit Angehörigen | 18 |
| 3. Gesellschafter-Geschäftsführer | 19 |
| a) Lohnsteuerliche Beurteilung | 19 |
| b) Sozialversicherungsrechtliche Beurteilung | 20 |
| B. Arbeitslohn | 21 |
| I. Begriff | 21 |
| 1. Allgemeines | 21 |
| 2. Einnahmen aus einem gegenwärtigen Beschäftigungsverhältnis | 22 |
| 3. Einnahmen aus einem früheren Beschäftigungsverhältnis | 22 |
| a) Begriffe | 22 |
| b) Versorgungsfreibetrag | 23 |
| c) Neuberechnung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 II S. 10 EStG) | 24 |
| II. Abgrenzung zu nicht „lohnsteuerbaren“ Zuwendungen des Arbeitgebers | 24 |
| 1. Allgemeines | 24 |
| 2. Aufmerksamkeiten | 25 |
| 3. Aufwendungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers | 26 |
| a) Allgemeines | 26 |
| b) Betriebsveranstaltungen | 27 |
| aa) Allgemeines | 27 |
| bb) Art der Veranstaltung | 27 |
| cc) Begrenzung auf zwei gleichartige Veranstaltungen im Kalenderjahr | 28 |
| dd) Begünstigte Zuwendungen | 28 |
| ee) Freigrenze von 110 Euro | 29 |
| ff) Besteuerung | 29 |
| c) Verabschiedung, Dienstleinführung, Funktionswechsel, Jubiläum eines Arbeitnehmers (R 19.3 Abs. 2 Nr. 3 LStR) | 30 |
| d) Vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer ausgerichtete Geburtstagsfeier (R 19.3 Abs. 2 Nr. 4 LStR) | 31 |
| e) Rückentrainingsprogramm | 33 |
| f) Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers | 33 |
| g) Incentive-Reisen | 33 |

| | |
|---|----|
| III. Steuerbefreiungen | 34 |
| 1. Allgemeines | 34 |
| 2. Einzelfälle | 35 |
| a) Beihilfen und Unterstützungen | 35 |
| b) Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten | 35 |
| c) Allgemeiner Freibetrag für nebenberufliche Tätigkeiten | 36 |
| d) Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz gem. § 3 Nr. 28 EStG | 36 |
| e) Überlassung typischer Berufskleidung gem. § 3 Nr. 31 EStG | 38 |
| f) Sammelbeförderung gem. § 3 Nr. 32 EStG | 38 |
| g) Kindergartenzuschüsse gem. § 3 Nr. 33 EStG | 39 |
| h) Telekommunikationsaufwendungen und Aufwendungen für PC | 39 |
| i) Auslagenersatz | 40 |
| j) Trinkgelder | 41 |
| k) Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers | 41 |
| § 2 Ausgewählte Einzelthemen zum Thema Arbeitslohn | 43 |
| A. Lohnzahlungen durch Dritte | 43 |
| I. Allgemeines | 43 |
| 1. Echte Lohnzahlungen durch Dritte | 43 |
| 2. Unechte Lohnzahlungen durch Dritte | 44 |
| II. Rabattgewährung durch Dritte | 45 |
| 1. Allgemeines | 45 |
| 2. Verschaffung des Preisvorteils durch Mitwirkung des Arbeitgebers | 45 |
| 3. Arbeitslohn auch ohne Mitwirkung des Arbeitgebers | 46 |
| III. Bewertung der Preisvorteile | 47 |
| IV. Ermittlung der Steuer bei Lohnzahlungen durch Dritte | 47 |
| B. Sachzuwendungen | 48 |
| I. Allgemeine Bewertungsgrundsätze | 48 |
| 1. Allgemeines | 48 |
| 2. Einzelbewertung gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 | 49 |
| a) Maßgebender Endpreis | 49 |
| b) Freigrenze i. H. v. 44 Euro | 50 |
| c) Einzelfälle | 51 |
| aa) Warengutscheine | 51 |
| bb) Geldwerte Vorteile bei Job-Tickets | 52 |
| cc) Aktienoptionsrechte | 53 |
| dd) Zinsvorteile | 54 |
| ee) Vorteile aus Kundenbindungsprogrammen | 55 |
| 3. „Belegschaftsrabatte“ i. S. d. § 8 Abs. 3 EStG | 56 |
| a) Anwendungsbereich | 56 |
| b) Bewertungsvorschriften | 57 |
| 4. Bewertung mit amtlichen Sachbezugswerten | 58 |
| a) Allgemeines | 58 |
| b) Unterkunft | 58 |
| c) Mahlzeiten/Essenmarken | 59 |
| aa) Mahlzeiten | 59 |
| bb) Essenmarken | 61 |

| | |
|---|-----------|
| 5. Bewertung mit Durchschnittswerten | 64 |
| II. Kfz-Gestellung durch den Arbeitgeber | 64 |
| 1. Allgemeines | 64 |
| 2. Ermittlung des Nutzungswertes nach der „Ein-Prozent-Methode“ | 64 |
| a) Bemessungsgrundlage | 64 |
| b) Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte | 65 |
| c) Nutzungswert für Privatfahrten | 67 |
| d) Kostendeckelung | 69 |
| 3. Ermittlung des Nutzungswertes anhand der tatsächlichen Kosten und der tatsächlich gefahrenen Kilometer | 69 |
| a) Privatfahrten | 69 |
| b) Ermittlung der Gesamtkosten | 69 |
| c) Fahrtenbuch | 70 |
| d) Ermittlung des Nutzungswertes | 71 |
| 4. Nutzungsvergütungen | 72 |
| a) Laufende Zuzahlungen | 72 |
| b) Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten des Kfz | 72 |
| 5. Fahrergestellung | 74 |
| 6. Mehrere Nutzungsberechtigte | 74 |
| 7. Versteuerung der geldwerten Vorteile | 74 |
| C. Steuerfreier Arbeitslohn | 75 |
| I. Reisekosten | 75 |
| 1. Allgemeines | 75 |
| 2. Regelmäßige Arbeitsstätte | 76 |
| a) Begriff | 76 |
| b) Die Wohnung des Arbeitnehmers als regelmäßige Arbeitsstätte | 77 |
| c) Weiträumiges Arbeitsgebiet | 78 |
| d) Mehrere regelmäßige Arbeitsstätten | 78 |
| 3. Berufliche Veranlassung der Auswärtstätigkeit | 78 |
| a) Grundsätze | 78 |
| b) Gemischt veranlasste Auswärtstätigkeiten | 79 |
| 4. Vorübergehende Abwesenheit (Dienstreise) | 81 |
| 5. Fahrtkosten | 82 |
| a) Allgemeines | 82 |
| b) Kosten bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel | 82 |
| c) Kosten bei Benutzung des eigenen Kfz | 83 |
| aa) Anteilige Gesamtkosten | 83 |
| bb) Individueller Kilometersatz | 84 |
| cc) Pauschale Kilometersätze | 84 |
| d) Fahrtkosten bei Fahrtätigkeit | 85 |
| e) Fahrtkosten bei Einsatzwechseltätigkeit | 86 |
| 6. Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeit | 87 |
| a) Allgemeines | 87 |
| b) Die „Drei-Monats-Frist | 88 |
| c) Verpflegungspauschalen bei Inlandsdienstreisen | 89 |

| | | |
|-------------|---|-----|
| | d) Verpflegungspauschalen bei Auslandstätigkeiten | 90 |
| | e) Verpflegungsmehraufwand bei Fahrtätigkeit und Einsatzwechseltätigkeit | 91 |
| | f) Beköstigung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber während einer Auswärtstätigkeit | 91 |
| | 7. Übernachtungskosten bei Auswärtstätigkeiten | 92 |
| | 8. Reisenebenkosten bei Auswärtstätigkeiten | 92 |
| | 9. Versteuerung von steuerpflichtigen Reisekostenerstattungen | 93 |
| II. | Aufwendungen bei doppelter Haushaltsführung | 94 |
| | 1. Begriff | 94 |
| | 2. Erstattung der Fahrtkosten durch den Arbeitgeber bei doppelter Haushaltsführung | 95 |
| | 3. Erstattung der Verpflegungsmehraufwendungen durch den Arbeitgeber | 96 |
| | 4. Erstattung der Kosten für die Unterkunft durch den Arbeitgeber | 96 |
| III. | Kosten für Telekommunikation und Personalcomputer (PC) | 97 |
| | 1. Steuerbefreiung | 97 |
| | a) Begriffsbestimmung | 97 |
| | b) Umfang der Steuerbefreiung | 97 |
| | 2. Auslagenersatz gem. § 3 Nr. 50 EStG | 98 |
| IV. | Zuschläge für Sonntags-, Feiertags und Nacharbeit | 99 |
| | 1. Allgemeines | 99 |
| | 2. Bemessung der Zuschläge | 101 |
| | 3. Zuschlag neben dem Grundlohn | 102 |
| | 4. Zusammentreffen von Zuschlägen für Mehrarbeit und für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit | 102 |
| | 5. Aufzeichnungspflichten | 103 |
| § 3 | Betriebliche Altersversorgung | 105 |
| | A. Begriff | 105 |
| | B. Finanzierung der Beiträge | 107 |
| | C. Lohnsteuerliche Behandlung von Zusagen auf betriebliche Altersversorgung | 109 |
| | I. Allgemeines | 109 |
| | II. Lohnsteuerliche Behandlung bei Direktzusagen | 109 |
| | III. Lohnsteuerliche Behandlung bei Versorgung mittels Unterstützungskasse | 110 |
| | IV. Lohnsteuerliche Beurteilung der Versorgung mittels Direktversicherung, kapitalgedeckter Pensionskasse, Pensionsfonds | 110 |
| | 1. Ansparphase | 110 |
| | a) Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 63 EStG | 110 |
| | b) Verzicht auf die Steuerbefreiung | 113 |
| | c) Vervielfältigungsregelung bei Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses | 113 |
| | d) Übergangsregelung für „alte“ Direktversicherungen | 114 |
| | 2. Auszahlungsphase | 114 |

| | | |
|------|---|-----|
| V. | Lohnsteuerliche Beurteilung der Versorgung mittels umlagefinanzierter Pensionskasse | 115 |
| D. | Übertragbarkeit von Anwartschaften auf betriebliche Altersversorgung bei Wechsel des Arbeitgebers (Portabilität) | 116 |
| I. | Arbeitsrechtliche Grundsätze | 116 |
| II. | Lohnsteuerliche Folgen | 117 |
| E. | Aufzeichnungs- und Mitteilungspflichten | 118 |
| § 4 | Das Steuerabzugverfahren | 119 |
| A. | Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber | 119 |
| I. | Rechtscharakter der Lohnsteuer | 119 |
| II. | Zum Lohnsteuerabzug verpflichteter Arbeitgeber | 119 |
| 1. | Inländischer Arbeitgeber | 119 |
| 2. | Arbeitnehmerüberlassung | 120 |
| III. | Maßgeblichkeit der Lohnsteuerkarte | 120 |
| 1. | Unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer | 120 |
| 2. | Beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer | 121 |
| IV. | Besteuerung des laufenden Arbeitslohns | 122 |
| 1. | Laufender Arbeitslohn | 122 |
| 2. | Zeitliche Zuordnung | 122 |
| a) | Grundsätze | 122 |
| b) | Besonderheiten bei Arbeitszeitkonten | 123 |
| 3. | Ermittlung der Lohnsteuer | 125 |
| V. | Besteuerung sonstiger Bezüge | 125 |
| 1. | Begriff und zeitliche Zuordnung | 125 |
| 2. | Ermittlung der Lohnsteuer | 125 |
| 3. | Ermäßigte Besteuerung bei außerordentlichen Einkünften | 126 |
| a) | Ermäßigte Besteuerung | 126 |
| b) | Entschädigungen | 127 |
| aa) | Entschädigungen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG) | 127 |
| bb) | Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit (§ 24 Nr. 1 Buchst. b EStG) | 128 |
| cc) | Außerordentlichkeit der Entschädigungen | 129 |
| c) | Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG) | 132 |
| VI. | Lohnsteuerermittlung bei Nettolohnvereinbarung | 132 |
| 1. | Allgemeines | 132 |
| 2. | Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber | 133 |
| VII. | Lohnsteuereinbehaltungspflicht bei Lohnzahlungen durch Dritte | 134 |
| B. | Dritte als Lohnsteuerabzugsverpflichtete | 134 |
| C. | Auslandssachverhalte | 135 |
| I. | Allgemeine Grundsätze | 135 |
| 1. | Auslandseinsatz von im Inland ansässigen Arbeitnehmern | 135 |
| 2. | Vergütungen an im Ausland ansässige Arbeitnehmer | 136 |
| II. | Steuerfreistellung nach dem Auslandstätigkeiterlass | 136 |

| | | |
|-------------|--|-----|
| 1. | Allgemeines | 136 |
| 2. | Begünstigte Tätigkeiten | 137 |
| 3. | Tätigkeitsdauer | 137 |
| III. | Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen | 138 |
| § 5 | Ermittlung der Lohnsteuer mit Pauschalsteuersätzen | 140 |
| A. | Allgemeines | 140 |
| B. | Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohnsteuer | 141 |
| C. | Pauschalierung mit variablen Steuersätzen gem. § 40 Abs. 1 EStG | 142 |
| I. | Pauschalierungsfähiger Arbeitslohn | 142 |
| II. | Ermittlung des pauschalen Steuersatzes | 143 |
| D. | Pauschalierung mit festen Steuersätzen gem. § 40 Abs. 2 EStG | 145 |
| I. | Allgemeines | 145 |
| II. | Mahlzeiten im Betrieb | 145 |
| III. | Betriebsveranstaltungen | 145 |
| IV. | Erholungsbeihilfen | 146 |
| V. | Verpflegungsmehraufwendungen | 146 |
| VI. | Schenkung von Personalcomputern, Zuschüsse zu Internetkosten | 148 |
| VII. | Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte | 148 |
| E. | Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung | 149 |
| I. | Bestimmung des steuerpflichtigen Arbeitslohns | 149 |
| II. | Pauschale Ermittlung der Lohnsteuer | 150 |
| F. | Pauschalversteuerung der Zahlungen an eine umlagefinanzierte Pensionskasse | 150 |
| I. | Pauschalierungshöchstbetrag | 150 |
| II. | Vervielfältigungsregelung bei Ausscheiden des Arbeitnehmers | 151 |
| G. | Pauschalversteuerung bei Sonderzahlungen des Arbeitgebers | 152 |
| H. | Pauschalversteuerung bei vor dem 01.01.2005 erteilten Versorgungszusagen | 153 |
| I. | Abgrenzung zwischen Alt- und Neuzusagen | 153 |
| II. | Pauschalversteuerung gem. § 40 b EStG a. F. | 153 |
| III. | Rückzahlung von Arbeitslohn bei Pauschalversteuerung der Beiträge | 154 |
| 1. | Rückzahlung von Arbeitslohn bei Gewinnanteilen | 154 |
| 2. | Rückzahlung von Arbeitslohn bei Verlust des Bezugsrechtes | 154 |
| 3. | Lohnsteuerliche Auswirkungen der Arbeitslohnrückzahlungen | 154 |
| I. | Pauschalierung der Lohnsteuer bei Aushilfskräften | 155 |
| I. | Allgemeines | 155 |
| II. | Kurzfristige Beschäftigung | 156 |
| 1. | Lohnsteuerliche Beurteilung | 156 |
| 2. | Sozialversicherungsrechtliche Beurteilung | 156 |
| a) | Zeitliche Beschränkung der Tätigkeit | 156 |
| b) | Berufsmäßigkeit der Beschäftigung | 158 |
| III. | Geringfügige Beschäftigung im Rahmen eines Minijobs | 158 |
| 1. | Maßgeblichkeit des Sozialversicherungsrechts | 158 |
| a) | Begriffsbestimmung | 158 |
| b) | Die 400-Euro-Grenze | 159 |

| | | |
|----------------------|--|-----|
| c) | Zusammenrechnung mehrerer Beschäftigungen | 160 |
| d) | Beitragspflicht des Arbeitgebers | 161 |
| e) | Gleitzonenregelung | 162 |
| 2. | Lohnsteuerliche Beurteilung | 163 |
| | IV. Aushilfstätigkeiten in der Land- und Forstwirtschaft | 164 |
| J. | Pauschalierung von Sachzuwendungen gem. § 37 b EStG | 165 |
| I. | Allgemeines | 165 |
| II. | Bemessung der pauschalen Steuer | 166 |
| III. | Pauschalierungsfähige Zuwendungen | 168 |
| IV. | Höchstgrenzen für die Pauschalierung | 170 |
| V. | Das Pauschalierungswahlrecht | 170 |
| VI. | Rechtsfolgen der Pauschalierung | 170 |
| VII. | Betriebsausgabenabzug | 171 |
| § 6 | Lohnsteueraußenprüfung | 172 |
| A. | Allgemeine Grundlagen | 172 |
| B. | Prüfungsablauf | 173 |
| I. | Während der Prüfung | 173 |
| 1. | Allgemeine Grundsätze | 173 |
| 2. | Digitale Lohnsteuer-Außenprüfung | 173 |
| II. | Auswertung der Prüfungsergebnisse | 175 |
| 1. | Die verschiedenen Möglichkeiten für die Nacherhebung von Lohnsteuer | 175 |
| 2. | Ermittlung der nachzuerhebenden Lohnsteuer | 175 |
| 3. | Inanspruchnahme des Arbeitnehmers | 176 |
| 4. | Inanspruchnahme des Arbeitgebers | 176 |
| a) | Der Arbeitgeber als Haftungsschuldner | 176 |
| b) | Der Arbeitgeber als Steuerschuldner | 177 |
| 5. | Mitteilung gem. § 202 AO | 177 |
| III. | Sonstige Rechtsfolgen der Lohnsteuer-Außenprüfung | 178 |
| Anhang | | 179 |
| Stichwortverzeichnis | | 224 |

§ 1 Die Grundbegriffe des Lohnsteuerrechts

A. Das Arbeitsverhältnis

I. Allgemeines

Die Begriffe „Arbeitnehmer“, „Arbeitgeber“ und „Arbeitslohn“ haben zentrale Bedeutung im Lohnsteuerrecht. Das Lohnsteuerrecht greift nämlich nur dann ein, wenn dem Arbeitnehmer aus einem gegenwärtigen oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn zufließt.

Arbeitnehmer ist gem. § 1 Abs. 1 LStDV nicht nur, wer in einem aktiven Beschäftigungsverhältnis steht, sondern auch wer aus einem früheren eigenen Beschäftigungsverhältnis (z. B. Beamte im Ruhestand, Werkspensionäre) bzw. aus dem früheren Beschäftigungsverhältnis eines Rechtsvorgängers (Witwen- bzw. Waisenpension, Sterbegelder) Arbeitslohn bezieht.

Unbeachtlich ist im Steuerrecht, auf welcher rechtlichen Grundlage das Arbeitsverhältnis beruht. Dies kann sowohl ein Arbeitsvertrag nach bürgerlichem Recht, als auch ein besonders ausgestaltetes Dienst- und Treueverhältnis (Beamte, Richter, Soldaten) sein. Hier wird deutlich, dass die Begriffsbestimmung im Steuerrecht nicht identisch mit der im Sozialversicherungsrecht ist.

Ein **Arbeitsverhältnis** liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, in den Betrieb des Arbeitgebers eingegliedert ist und dessen Weisungen zu folgen hat. Wesentliches Merkmal ist damit die Unselbstständigkeit des Arbeitnehmers gegenüber seinem Arbeitgeber. Arbeitnehmereigenschaft und Unternehmerrisiko schließen einander grundsätzlich aus. Maßgebend für die Beurteilung ist hier das Gesamtbild der Verhältnisse.

Eine bestimmte Tätigkeit kann von der sie ausübenden Person insgesamt nur selbstständig oder nicht selbstständig ausgeübt werden.

➤ Beispiel:

Der Buchhalter einer Firma wird von seinem Chef gebeten, die anstehende Betriebsprüfung zu betreuen. Die dadurch anfallenden Überstunden werden gesondert vergütet.

Die Betreuung der Betriebsprüfung ist Ausfluss aus dem bestehenden Dienstverhältnis und steht dazu in engem Zusammenhang (Hilfsgeschäft). Die zusätzliche Vergütung dieser „Nebenpflicht“ steht der Annahme eines einheitlichen Beschäftigungsverhältnisses nicht entgegen.

Andererseits kann eine Person mehreren Tätigkeiten nachgehen, die teils nicht selbstständig, teils selbstständig ausgeübt werden.

➤ Beispiele:

- Ein angestellter Landschaftsgärtner betreibt selbstständig eine kleine Gärtnerei.
- Ein beim Landgericht tätiger Richter ist selbstständig schriftstellerisch tätig.
- Ein Finanzbeamter, der seiner regulären Arbeit in einem Finanzamt nachgeht, übernimmt in einer privatrechtlich organisierten Fortbildungseinrichtung zusätzliche freie Vortragstätigkeit, die gesondert vergütet wird. Die Tätigkeit in der Fortbildung ist nicht Ausfluss der Haupttätigkeit und wird nicht weisungsgebunden ausgeübt. Es handelt sich insoweit um eine selbstständig ausgeübte Tätigkeit.

II. Einzelfälle

1. Liquidationseinnahmen der Chefärzte

- 7 In einem Krankenhaus angestellte Chefärzte beziehen für die Erfüllung ihrer dienstlichen Aufgaben ein regelmäßiges Gehalt. In vielen Fällen besteht zwischen dem jeweiligen Krankenhaus und dem Chefarzt eine Vereinbarung, nach der es diesem erlaubt ist, auf eigene Rechnung wahlärztliche Leistungen zu erbringen.
- 8 Während das vom Krankenhaus gezahlte Gehalt zweifelsfrei als Arbeitslohn zu beurteilen ist, können die Liquidationseinnahmen aus den wahlärztlichen Leistungen sowohl als Arbeitslohn als auch als Einnahme aus selbstständiger Tätigkeit beurteilt werden.
- 9 Entscheidend für die zutreffende steuerliche Beurteilung der Liquidationseinnahmen ist, ob die Erbringung der Wahlleistungen zu den im Chefarztvertrag geregelten Dienstpflichten zählt und das Liquidationsrecht des Chefarztes als variable Vergütung eingeräumt wird oder ob es dem Chefarzt lediglich gestattet ist, wahlärztliche Leistungen zu erbringen und über diese selbst abzurechnen.
- 10 Auf eine selbstständig ausgeübte Tätigkeit deutet hin, dass der Chefarzt einen Behandlungsvertrag unmittelbar mit dem Patienten abschließt und selbst mit dem Patienten über die erbrachten Leistungen abrechnet.
- 11 Die Einnahmen aus den wahlärztlichen Leistungen sind dagegen als Arbeitslohn zu beurteilen, wenn
 - der Behandlungsvertrag zwischen dem Krankenhaus und dem Patienten geschlossen wird; dies gilt auch dann, wenn der Arzt über die Leistungen auf ein von ihm geführtes persönliches Konto liquidiert oder
 - der Behandlungsvertrag zwischen dem Arzt und dem Patienten geschlossen wird, die Liquidation aber durch das Krankenhaus erfolgt.¹

2. Arbeitsverträge mit Angehörigen

- 12 **Arbeitsverträge zwischen Angehörigen** werden von der Finanzverwaltung nur anerkannt, wenn sie bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen wurden und tatsächlich wie vereinbart durchgeführt werden.² Insgesamt müssen Vertragsinhalt und tatsächliche Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen.³
- 13 Insbesondere bei Arbeitsverhältnissen zwischen Ehegatten kommt es immer wieder zum Rechtsstreit mit dem Finanzamt. Dieses verlangt
 - ernsthafte Vereinbarungen, aus denen alle wesentlichen Pflichten und Rechte der Beteiligten ersichtlich sind. So müssen die Höhe des vereinbarten Arbeitslohns, der Aufgabenbereich und die Arbeitszeit bestimmt sein. Rückwirkende Vereinbarungen werden steuerlich nicht anerkannt. Zwar bedarf ein Arbeitsvertrag grundsätzlich nicht der Schriftform, sollte aber zum besseren Nachweis zwischen Angehörigen in jedem Fall schriftlich abgeschlossen werden.

1 BFH v. 05.10.2005, VI R 152/01; Hagen/Lucke, NWB 2006 Nr. 28 m. w. N.

2 Vgl. Harz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer; „Arbeitnehmer“ m. w. N.

3 BMF v. 07.02.2007, IV B 2 – S 2144 – 80/06.

- die tatsächliche Durchführung des Vertrages. Hier ist besonders darauf zu achten, dass die vereinbarte Arbeitsleistung erbracht wird und der Arbeitslohn vom Arbeitgeber-Ehegatten in den Vermögensbereich des Arbeitnehmer-Ehegatten transferiert wird. Nicht anerkannt wird ein Arbeitsverhältnis, wenn der Arbeitslohn auf ein privates Konto des Arbeitgeber-Ehegatten überwiesen wird, für das dem Arbeitnehmer-Ehegatten lediglich ein Mitverfügungsrecht besteht.
- die Angemessenheit der Vergütung. Die Angemessenheit der Vergütung wird in der Regel anhand betriebsinterner Vergleiche überprüft. Maßgebend für den Vergleich ist die Vergütung, die ein fremder Arbeitnehmer auf einem gleichartigen Arbeitsplatz unter Berücksichtigung der Leistungen und Kenntnisse sowie des Arbeitseinsatzes und Umfangs der Tätigkeit des Arbeitnehmer-Ehegatten erhalten würde. Ist ein betriebsinterner Vergleich nicht möglich, werden die Verhältnisse vergleichbarer Unternehmen zum Vergleich herangezogen.

3. Gesellschafter-Geschäftsführer

a) Lohnsteuerliche Beurteilung

Grundsätzlich können Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl selbstständig als auch nichtselbstständig für die GmbH tätig sein. Dies gilt steuerrechtlich unabhängig vom Umfang der Beteiligung. Arbeitsrechtlich gilt allerdings ein beherrschender Gesellschafter nicht als Arbeitnehmer.

14

Der Lohnsteuer unterliegen nur die Einnahmen, die der Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer von der GmbH erhält. Einnahmen, die ihm in seiner Eigenschaft als Gesellschafter zufließen, werden als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert. Bei der GmbH sind die **Gewinnausschüttungen** nicht als steuermindernde Betriebsausgabe, sondern als Gewinnverwendung zu beurteilen.

15

Ob der Gesellschafter-Geschäftsführer als Arbeitnehmer für die GmbH tätig wird, richtet sich nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien. Insbesondere ist auf die tatsächliche Durchführung des Vertrages zu achten. Gehaltsvereinbarungen und ihre Änderungen unterliegen den gleichen Anforderungen wie Verträge mit fremden Dritten.

16

Die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers werden nur insoweit als Betriebsausgabe bei der GmbH und als Arbeitslohn beim Gesellschafter-Geschäftsführer behandelt, als sie angemessen sind. Die Angemessenheit ist gegeben, wenn die GmbH auch einem fremden Dritten unter sonst gleichen Umständen entsprechende Bezüge gewähren würde. Erhält der Gesellschafter-Geschäftsführer höhere Bezüge, wird der Mehrbetrag als verdeckte Gewinnausschüttung im Rahmen des § 20 EStG erfasst. So gelten **Überstundenvergütungen** bei Gesellschafter-Geschäftsführern grundsätzlich als nicht angemessen und führen entsprechend zur Annahme von Gewinnausschüttung.

17

Bei **beherrschenden** Gesellschaftern wird unterstellt, dass eine Leistung der Gesellschaft an Gesellschafter-Geschäftsführer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, wenn nicht im Voraus eindeutig vereinbart worden ist,

18

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer als Arbeitnehmer tätig sein soll und
- welche Vergütung er dafür erhalten soll.

1

- 19 Rückwirkende Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer werden grundsätzlich nicht anerkannt. Ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot hat zur Folge, dass die gesamte Vergütung – auch wenn sie angemessen ist – als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln ist.
- 20 Auch hinsichtlich der **privaten Kfz-Nutzung** muss im Anstellungsvertrag vereinbart sein, ob und in welchem Umfang dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein firmeneigenes Fahrzeug zur Verfügung gestellt wird. Auch die Fahrzeugklasse sollte zur Vermeidung von verdeckter Gewinnausschüttung im Voraus vereinbart werden.
- 21 Ein Gesellschafter ist beherrschend, wenn er Entscheidungen im Kreis der Gesellschafter erzwingen kann. Dies ist dann der Fall, wenn mindestens 50 Prozent der Stimmrechte hält oder wenn besondere Umstände hinzutreten, die eine Beherrschung der Gesellschaft ermöglichen. Dies kann z. B. dann der Fall sein, wenn mehrere Minderheitsgesellschafter gleichgelagerte Interessen verfolgen und mit der Summe ihrer Stimmrechte, ihren Willen durchsetzen können.

b) Sozialversicherungsrechtliche Beurteilung

- 22 Bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer liegt arbeitsrechtlich kein Arbeitsverhältnis vor, sodass der Arbeitgeber zur Zahlung von Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung gesetzlich nicht verpflichtet ist. Ob ein Arbeitsverhältnis anzunehmen ist, entscheidet allein die zuständige Einzugsstelle der Sozialversicherung.
- 23 Sozialversicherungsrechtlich liegt kein Arbeitsverhältnis vor, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschicke der GmbH ausüben kann. Dies ist dann der Fall, wenn
- der Anteil am Stammkapital mindestens 50 Prozent beträgt oder
 - bei einer Beteiligung unter 50 Prozent auf Grund des Gesellschaftsvertrages eine qualifizierte Mehrheit erforderlich ist und dieser Anteil eine Sperrminorität darstellt, mit der ein Beschluss verhindert werden kann oder
 - der Gesellschafter-Geschäftsführer hinsichtlich Zeit, Dauer, Umfang und Ort seiner Tätigkeit im Wesentlichen weisungsfrei ist und seine Tätigkeit – wirtschaftlich betrachtet – nicht für eine fremdes, sondern für ein eigenes Unternehmen ausübt.
- 24 Das BSG entschied mit Urteil vom 24.11.2005 – B 12 RA 1/04 R, dass ein selbstständig tätiger Gesellschafter-Geschäftsführer zu den „arbeitnehmerähnlichen Selbstständigen“ i. S. d. § 2 Satz 1 Nr. 9 SGB VI zählt, da er nur für einen Auftraggeber tätig sei und keine eigenen versicherungspflichtigen Arbeitnehmer beschäftige.

Nachdem dieses Urteil zunächst als Einzelfallentscheidung und damit als nicht allgemein bindend erkannt wurde hat § 2 Satz 1 Nr. 9 SGB VI durch das HBeglG eine Ergänzung erhalten. Nun gelten bei Gesellschafter-Geschäftsführern die Auftraggeber der GmbH als Auftraggeber i. S. d. § 2 Satz 1 Nr. 9 SGB VI. Ebenfalls gelten die Arbeitnehmer der GmbH als Arbeitnehmer i. S. d. Vorschrift.

Damit ist klar gestellt, dass für selbstständige Gesellschafter-Geschäftsführer keine allgemeine Versicherungspflicht besteht.

B. Arbeitslohn

I. Begriff

1. Allgemeines

Das Einkommensteuerrecht definiert die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in § 19 EStG.
Die im Rahmen dieser Einkunftsart zufließenden Einnahmen werden allgemein als **Arbeitslohn** bezeichnet (§ 2 LStDV). Die Einkommensteuer auf diese Einkünfte wird i. d. R. durch den Abzug vom Lohn unmittelbar an der Quelle erhoben. Zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer ist der Arbeitgeber verpflichtet (§§ 38 ff. EStG). Als Arbeitslohn qualifizierte Einnahmen unterliegen grundsätzlich der Einkommensteuerpflicht. Entsprechend kann der Arbeitgeber nur dann vom Lohnsteuerabzug absehen, wenn eine gesetzliche Steuerbefreiung greift.

Zu den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit zählen alle geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer im Rahmen des einzelnen Beschäftigungsverhältnisses zufließen. Unerheblich ist, ob es sich um Barlohn oder um Sachbezüge handelt (§ 8 EStG), ob der Arbeitslohn fortlaufend oder als Einmalbezug gezahlt wird und ob es sich um ein gegenwärtiges oder ein früheres Beschäftigungsverhältnis handelt.

Der Arbeitnehmer erhält den Arbeitslohn für seine Arbeitsleistung. Damit hat der Arbeitslohn **Entlohnungscharakter** für das Zurverfügungstellen der persönlichen Arbeitskraft des Arbeitnehmers. Die Zuwendungen des Arbeitgebers, die nicht Entlohnung für die konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers sind, können dennoch Arbeitslohn sein, wenn sie aufgrund der gesamten Tätigkeit geleistet werden. Dies gilt z. B. für Jahressonderzahlungen, Jubiläumsgelder, Heiratsbeihilfen. Grundlage für die Qualifizierung der Zuwendungen als Arbeitslohn ist die Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis.

Auch **Zahlungen ohne Rechtsgrund** ist Arbeitslohn. Zahlt der Arbeitnehmer diese Beträge später an den Arbeitgeber zurück, wirkt sich die Rückzahlung im Rückzahlungsmonat entsprechend steuermindernd aus.⁴

Hat der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber zivilrechtliche Schadenersatzansprüche, führt der vom Arbeitgeber geleistete **Schadenersatz** nicht zum Lohnzufluss. Die Zahlungen des Arbeitgebers sind als Entlohnung für die vom Arbeitnehmer erbrachte Arbeitsleistung zu beurteilen.

Beispiel:

Aus betrieblichen Gründen versagt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Antritt des seit langem genehmigten und gebuchten Jahresurlaubs. Die anfallenden Stornogebühren werden dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erstattet.

Wegen der nachträglichen Versagung des bereits genehmigten Urlaubs ist der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gegenüber zum Schadenersatz verpflichtet. Mit der Übernahme der Stornogebühren leistet der Arbeitgeber Schadenersatz. Es liegt insoweit kein Arbeitslohn vor.

⁴ BFH v. 04.05.2006; VI R 19/03.