

Lohnsteuerrecht

Recht, Steuern, Beratung

Bearbeitet von
Bärbel KÜch

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

Steuern

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

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, Dienst Einführung, 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 Nachtarbeit	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 Nachtarbeit	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 Lohnsteuernkarte	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 Auslandstätigkeitserlass	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. 1

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. 2

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. 3

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. 4

Eine bestimmte Tätigkeit kann von der sie ausübenden Person insgesamt nur selbstständig oder nicht selbstständig ausgeübt werden. 5

➤ 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. 6

➤ 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 zusteht.
- 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.

- 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. 25

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. 26

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. 27

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 28

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. 29

➤ 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.