

Harald Dauber, Josef Schneider, Brigitte Batke-Spitzer

Personalführung, Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht in Arzt- und Zahnarztpraxen

- Personalführung
- Lohn- und Gehaltsabrechnung
- Prüfungen von Finanzamt und Sozialversicherungsträgern
- Haftungsrisiken des Praxisinhabers



Kompaktwissen Gesundheitswesen

Harald Dauber, Josef Schneider, Brigitte Batke-Spitzer

Personalführung, Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht in Arzt- und Zahnarztpraxen

- Personalführung
- Lohn- und Gehaltsabrechnung
- Prüfungen von Finanzamt und Sozialversicherungsträgern
- Haftungsrisiken des Praxisinhabers

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© Lizenzausgabe für die DATEV eG, Harald Dauber/Josef Schneider/Batke-Spitzer,
Personalführung, Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht für Arzt- und
Zahnarztpraxen, Apotheker und Heilberufe Kompakt, HDS-Verlag,
Weil im Schönbuch, www.hds-verlag.de

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind
urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist
eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Die E-Books können Sie auf allen PCs und mobilen Endgeräten Ihrer Betriebsstätte nutzen,
für die Sie diese erworben haben. Eine Weitergabe an Dritte ist nicht zulässig.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Stand: Juli 2015

DATEV-Artikelnummer: 19396

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

Das Personalwesen in der Arzt- und Zahnarztpraxis wird zumeist fälschlich als recht einfach abgetan. Beschäftigt man sich jedoch ernsthaft mit der Materie in der Praxis, erkennt man sehr schnell, dass eine enorme Fülle von arbeits-, steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Vorgaben erfüllt werden müssen. Die Krux steckt hier im Detail. Daneben darf auch der technisch-organisatorische Aufwand, den die Beschäftigung von Mitarbeitern mit sich bringt, nicht vernachlässigt werden.

Regelmäßig zum Jahreswechsel präsentiert der Gesetzgeber Aktualisierungen bei der Lohnbesteuerung. Der Lohnsteuersenat des Bundesfinanzhofs ist ebenso rührig wie die Finanzverwaltung, die jedes Jahr etliche zu beachtende Verwaltungsanweisungen entwirft. Genauso geben Krankenkassen und die Rentenversicherungsträger ihre Stellungnahmen ab.

Auch die Gehaltsabrechnung ist längst keine einfache Angelegenheit mehr. Lebenslanges Lernen ist hier Pflicht.

Dieses Buch gibt den mit der Personalverwaltung und Gehaltsabrechnung betrauten Personen einen fundierten Einblick in diese umfassende Rechtsmaterie.

Nürnberg, im Juli 2015

Harald Dauber, Josef Schneider, Brigitte Batke-Spitzer

Der Inhalt im Überblick

1	Personalführung in der Arztpraxis	7
1.1	Personalbestandsprognose	7
1.2	Motivatoren des Beschäftigten	8
1.3	Wertschätzende Kommunikation und Praxisleitbild	10
1.4	Führungsstile	11
1.5	Stressmanagement	12
2	Arbeitsentgelt und Arbeitslohn	14
2.1	Grundsätzliches	14
2.2	Definition des Arbeitslohns	14
2.3	Zufluss des Arbeitslohns	15
2.4	Laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge	15
2.5	Sozialversicherungsrechtliches Arbeitsentgelt	16
2.6	Lohnsteuerfreie Lohnarten	17

3	Sachzuwendungen	22
3.1	Grundsätzliches	22
3.2	Bewertung der Sachbezüge	22
3.3	Einzelfälle	24
3.4	Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG	34
4	Die Handhabung der Lohn- und Gehaltsabrechnung	35
4.1	Steuerklassen	35
4.2	Optionales Faktorverfahren für Ehegatten	36
4.3	Das ELSTAM-Verfahren	37
4.4	Kranken-, Renten- und Pflegeversicherung	42
4.5	Umlageversicherungen	45
4.6	Abschlagszahlungen	45
4.7	Gehaltsvorschuss	46
4.8	Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge 2015	46
4.9	Bereitschaftsdienst	46

5	Lohnsteuerhaftung	47
6	Teilzeitkräfte und Minijob	49
6.1	Begriffsbestimmung	49
6.2	Geringfügig entlohnte Beschäftigungen	49
6.3	Kurzfristige, gelegentliche Beschäftigungen oder Saisonbeschäftigungen	54
6.4	Gleitzone nregelung	55
6.5	Meldepflicht für geringfügig und kurzfristig Beschäftigte und für Beschäftigte in der Gleitzone	55
6.6	Pauschale Steuerberechnung nach § 40a EStG (pauschale Besteuerung der Bezüge von Teilzeit- und Aushilfskräften)	56
7	Der Mindestlohn ab 2015	60
8	Beschäftigung von Aushilfskräften und Stolpersteine	61
8.1	Arbeitsvertragliche Bestimmungen	61
8.2	Steuerrechtliche Bestimmungen	62
9	Haftungsfragen des Praxisinhabers	63
9.1	Haftungsrisiken im Lohnsteuerrecht	63
9.2	Haftungsrisiken im Sozialversicherungsrecht	65

10	Lohnsteuer	66
10.1	Allgemeines	66
10.2	Der Arzt als Arbeitgeber	66
10.3	Arbeitnehmer des Arztes	66
10.4	Lohnkonto und Aufzeichnungspflichten	67
10.5	Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer	67
10.6	Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber	68
10.7	Abschluss des Lohnkontos	68
10.8	Berechnung der Lohnsteuer	69
10.9	Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht	69
10.10	Besteuerung laufender Bezüge	69
10.11	Besteuerung der sonstigen Bezüge	70
10.12	Auszahlung von Brutto- oder Nettolöhnen	70
10.13	Individuelle und pauschale Steuerberechnung	71
10.14	Berechnung der Lohnkirchensteuer	73
11	Sozialversicherung	75
11.1	Aufzeichnungspflicht, Nachweise der Beitragsabrechnung und der Beitragszahlung	75
11.2	Beitragszuschuss für Privatversicherte	75
11.3	Beitragszuschuss für Rentner	75
11.4	Kranken- und Pflegeversicherungspflicht	75
11.5	Krankengeldanspruch	76
11.6	Geringfügig Beschäftigte – Entgelt-Geringfügigkeit	76
11.7	Beitragsbemessungsgrundlage für Studenten, Auszubildende und Praktikanten	79

1

Personalführung in der Arztpraxis

Personalführung und Abrechnungswesen liegen nicht immer im direkten Fokus des Arztes. In der Klinik sind hierarchische Strukturen vorherrschend, im Alltag einer Arztpraxis sind auch andere Führungskonzepte herbeizuziehen. Der Teamgeist muss aktiv auf das gemeinsame Praxisleitbild einer serviceorientierten und dennoch betriebswirtschaftlich-effizienzorientierten Zuwendung aller Mitarbeiter zugeschnitten werden.

Der Erfolg einer Arzt- oder Zahnarztpraxis hängt ebenso von den Fähigkeiten des Mitarbeiterstammes, wie von denen des Praxisinhabers ab. In Zeiten ständiger Veränderungen und Vorgaben durch die Krankenversicherungsträger ist die Qualität des Personals zu einem maßgeblichen Faktor für den wirtschaftlichen Erfolg geworden.

1.1 Personalbestandsprognose

Zu den wichtigen Aufgaben des Arztes als Unternehmer gehört auch die Ermittlung des zukünftigen Personalbedarfs im Rahmen einer Personalbestandsprognose. Diese Prognose ist abhängig von den jeweiligen Zielen des Praxisinhabers, aber auch von den Vorgaben der kassenärztlichen oder kassenzahnärztlichen Vereinigungen.

Checkliste zur Personalbestandsprognose	Geprüft	
	Ja	Nein
Werden zusätzliche Mitarbeiter für den Ausbau der Praxis benötigt?		
Wenn ja, in welchen Bereichen werden diese benötigt?		
Welche fachlichen Anforderungen werden an diese gestellt?		
Werden möglicherweise neue Qualifikationen benötigt?		
Gibt es Bereiche, Funktionen oder Mitarbeiter, die nicht mehr in der gewöhnlichen Weise eingesetzt werden können?		

1.2 Motivatoren des Beschäftigten

Erfolgreich eine Praxis zu führen, heißt auch, das Verlangen in den Mitarbeitern zu wecken, die Arbeit aus eigenem Antrieb heraus gut zu tun. Das Führungsverhalten besitzt maßgeblichen Einfluss auf das Verhalten der Mitarbeiter und damit auf das Leistungsspektrum, das er erfüllt oder nicht erbringt. Es muss dem Praxisinhaber gelingen, seine Mitarbeiter positiv zu beeinflussen und für die Gesamtziele und die Fortentwicklung der Praxis zu gewinnen. Praxisinhaber wie Führungskräfte im Allgemeinen sind in einem ständigen Dilemma; auf der einen Seite muss die Praxis wirtschaftlich erfolgreich sein, auf der anderen Seite soll der Arzt verständnisvoll und rücksichtsvoll mit den Mitarbeitern umgehen.

Bei der Motivation wird zwischen intrinsischer und extrinsischer Motivation unterschieden.

Intrinsische Motivatoren beziehen sich auf innere Antriebskräfte, wie persönliche Wertebilder. **Extrinsische Motivatoren** sind monetäre Aspekte, wie Incentives aber auch äußere Rahmenbedingungen.

Je mehr Spaß und Freude eine Arbeit hervorbringt, das Umfeld stimmig ist, desto leistungsorientierter ist der Mensch. Dafür muss die Führungskraft auch das Wissen und die Sensibilität haben herauszufinden, wie Menschen reagieren. Dies ist wiederum abhängig von deren Biografie, den fachlichen und gesellschaftlichen Hintergründen und den positiven wie negativen Erfahrungen aus der Vergangenheit. Daher ist hilfreich zu ermitteln, welche individuelle Motivlage bei dem jeweiligen Mitarbeiter vorliegt; sie ist auch die Basis effektiver Personalentwicklung.

Geht man von den menschlichen Verhaltensmustern nach Fritz Riemann (Psychoanalytiker und Psychotherapeut) aus, so bringt jeder Mensch ein bestimmtes Temperament oder Lebensmuster mit, das möglicherweise schon in seiner Kindheit geprägt wurde. Für den Umgang mit Mitarbeitern bedeutet dies, dass das Verhalten des Gegenübers in bestimmten Situationen durchaus festgelegten Mustern folgen kann, auf die die Führungskraft entsprechend reagieren kann. Wenn es dem Praxisinhaber oder seinen Führungskräften also gelingt, auf das Verhaltensmuster eine adäquate Reaktion zu finden, kann die Personalführung insgesamt wesentlich erleichtert werden.

Die hier nachfolgend beschriebenen Ausprägungen menschlichen Temperaments können in verschiedenen Intensitäten auftreten.

Verstandsorientierte Menschen sind nach innen verletzlich, wohingegen sie nach außen ungebunden und distanziert wirken. Ihre große Stärke ist ihre Analysefähigkeit und intellektuelle Wendigkeit. Somit spielen sie eher die Außenseiterrolle. Eine Nähebeziehung bauen sie ungern auf. Sie sind zu meist sehr vorsichtig im Umgang mit anderen. Sie wirken sehr sachlich, kühl und kontrolliert. Dies kann auf andere überheblich wirken. Sie verfügen über einen scharfen Blick für Menschen und haben feine Antennen für Veränderungen.

Gefühlsbetonte Menschen suchen enge Bindungen. Sie reagieren empfindlich auf Abweisungen, da sie Anerkennung, Zuneigung und Wärme suchen. Sie lieben es, andere zu umsorgen, was nicht bei allen Mitmenschen auf Wohlwollen stößt, da es einengend und bedrückend sein kann. Eigeninitiative ergreifen sie selten. Auf eine Verwirklichung ihrer eigenen Bedürfnisse verzichten sie ohne Groll. Die große Stärke liegt in der Fähigkeit, sich in ein Team zu integrieren und sich anzupassen.

Ordnungsorientierte Menschen sind mit dem Wort Traditionalist zu umschreiben. Als sehr ordnungsliebende Zeitgenossen können sie mit Veränderungen und Innovationen schlecht umgehen. Sie sind oft wortkarg, ihre Mimik und Gestik verrät wenig von dem, was in ihnen vorgeht. Geradlinige Entscheidungen und Wertesetzung bevorzugen sie. In einem klaren, hierarchisch geprägten Umfeld fühlen sie sich wohl.

Risikoorientierte Menschen sind hingegen sehr mutig und kreativ. Im Umgang mit anderen sind sie impulsiv und fordern viel. Rücksichtnahme auf andere und Beachtung der Sphären anderer ist nicht ihre Stärke. Entscheidungen zu treffen, fällt ihnen schwer. Da sie offen sind, finden sie sich in neuen Situationen schnell zurecht. Sie wirken sympathisch.

Für das Miteinander im Praxisalltag eines Arztes haben Zuverlässigkeit, Pünktlichkeit, Ordnungsliebe, Genauigkeit und Seriosität hohe Priorität. In der kleinen und mittleren Praxis ist der Arzt im Regelfall Teamleiter. Er hat dafür zu sorgen, dass die gelebte Kultur die Arbeitsatmosphäre fördert. Teamarbeit ist immer anstrengend und stellt hohe Anforderungen an das jeweilige Teammitglied.

Mitarbeiterorientierung und Teamkommunikation sind wichtige Bausteine eines praxisgerechten Qualitätsmanagements. Über welche persönlichen Eigenschaften der Mitarbeiter verfügen soll, der optimal ins Team passt, muss sich der Arzt im Klaren sein.

1.3 Wertschätzende Kommunikation und Praxisleitbild

Meistens ist der Arzt in Gespräche und Behandlungen eingebunden; er erfährt nicht ohne Weiteres, was „draußen“ im Umgang mit den Patienten geschieht. Hier muss erhebliches Vertrauen zwischen dem ärztlichen und nichtärztlichen Personal herrschen; jeder muss sich auf den anderen verlassen können. Alle Mitarbeiter in der Praxis haben konkurrierende fachliche und persönliche Interessen. Hier ist der Praxisinhaber als Teamleiter gefragt, wenn es darum geht, die Sach- und die Beziehungsebenen in eine dynamische Balance zu bringen.

Dazu gehört es auch, einen wertschätzenden Umgang zu pflegen. Das heißt nicht, dass keine Kritikgespräche erwünscht sind. Im Gegenteil, diese sollen lediglich durch eine wohlwollende Atmosphäre, die vor allem auch das Zuhören und damit das Erkennen von kreativen Gewinn bringenden Innovationen fördert, begleitet werden. Dies schließt ein, dass Fehler offenbart werden dürfen. Nichts ist in einer Arztpraxis schlimmer und haftungsträchtiger für den Praxisinhaber als Fehler, die unter den Teppich gekehrt werden. Aus Pannen muss man lernen; sie können durch z. B. unerwartete Einflüsse von außen bedingt gewesen sein.

Ob es sinnvoll ist, dass ein Praxisleitbild der Zusammenarbeit schriftlich fixiert wird oder nur kommuniziert wird, hängt von der Einschätzung des Praxisinhabers ab. Sollte ein solches Leitbild geschaffen werden, so ist auf die Formulierung genauestens Wert zu legen.

Das Leitbild muss die zukunftsbestimmenden Werte und Ziel der Praxis darstellen. Die Führungskultur soll die Formen der Zusammenarbeit widerspiegeln und die Rollen der einzelnen Mitarbeiter beschreiben. Besonderes Augenmerk gilt der Beziehung zum Patienten. Sieht man den Patienten als Kunden eines Dienstleisters an, so ist das Patienten-Beziehungsmanagement an dessen Erwartungen auszurichten, wobei gleichzeitig der wirtschaftliche Aspekt nicht aus den Augen gelassen werden darf.

Somit sind die Kernkompetenzen der Praxis darzustellen. Dies sind die Felder, die gestärkt und herausgestellt werden müssen, um erfolgreich zu sein. In vielen gewerblichen Unternehmen ist es üblich, jährliche Mitarbeitergespräche zu führen, die schriftlich dokumentiert werden.

Auch in der Arztpraxis ist dies ein probater Weg, um Ziele für 1 Jahr mit dem Mitarbeiter gemeinsam zu vereinbaren und sich im gegenseitigen Feedback zu üben. In der Eröffnungsphase des Mitarbeitergesprächs sollte die Führungskraft die Leistung und die Zusammenarbeit des Mitarbeiters soweit wie möglich objektiv nachvollziehbar darstellen und Stärken und Schwächen konkret aufführen. Der Mitarbeiter sollte dann seinerseits die Möglichkeit haben, die eigene Wahrnehmung von Erfolg und Misserfolg zu beschreiben. Wichtig ist, das Gespräch in eine sachliche Richtung zu bringen; schließlich ist die Beurteilung auch letztlich von arbeitsrechtlicher Relevanz.

1.4 Führungsstile

Auf der Grundlage des populären, situativen Ansatzes von Hersey/Blanchard werden vier Führungsstile unterschieden:

1. Unterweisen bzw. Anweisen („Telling“),
2. Verkaufen („Selling“),
3. Beteiligen („Participating“) und
4. Delegieren („Delegating“).

Dabei wird grundsätzlich zwischen mitarbeiterbezogenen, unterstützenden Verhalten und einem aufgabenbezogenen, direktiven Verhalten unterschieden. Je nach Reifegrad des Mitarbeiters, der sich durch Kompetenz und Engagement auszeichnet, muss der Arzt oder die Führungskraft ihren Stil verändern bzw. anpassen.

Bei einer größeren Anzahl von Mitarbeitern, seien es Arzthelferinnen oder Ärzte, wird im Regelfall die Notwendigkeit einer integrierenden und partizipativ orientierten Führung im Vordergrund stehen. In kleineren Praxiseinheiten herrscht eher eine aufgabenorientierte Führung vor. Bei einer Fehlleistung, sollten Zuverlässigkeit oder die Qualität der Arbeitsausführung zu bemängeln sein oder das Entscheidungsverhalten nicht im Sinne der Praxisziele erfolgen, muss der Arzt sein eigenes Führungsverhalten überdeuten. Erfolgreich ist er dann, wenn er es schafft, seine Mitarbeiter an den jeweiligen persönlichen Befindlichkeiten abzuholen.

Sollte der gewählte Führungsstil von autoritär bis kooperativ zu Misserfolgen oder unzureichenden Ergebnissen führen, muss die Führungskraft ihr Verhalten gegenüber dem Mitarbeiter ändern.

1.5 Stressmanagement

Ein wirksames Stressmanagement ist in der Arztpraxis, für Mitarbeiter wie auch für den Praxisinhaber selbst eine sehr wichtige Aufgabe. Patienten, die an einer Erkrankung leiden, sind bereits in einer Stresssituation, die die Mitarbeiter der Praxis professionell abfangen müssen, ohne selbst auf der Strecke zu bleiben.¹

Wesentlich für die Zusammenarbeit im Praxisteam ist die Festlegung von Regeln der Kommunikation und der Deeskalation im Praxisalltag, damit ein konstruktives Miteinander überhaupt möglich ist. Teamarbeit ist wichtig, aber in manchen Fällen müssen – gerade in der Arztpraxis – auch autokratische Entscheidungen gefällt werden, die im Regelfall Expertenentscheidungen sind. Nicht alles kann und darf im Praxisalltag in extenso diskutiert werden.

Praxistipps im Umgang mit dem Personal

- Nur eine wertschätzende Führung erreicht den Mitarbeiter und motiviert ihn dauerhaft. Effektive Personalführung richtet sich an Herz und Verstand.
- Der Arzt sollte eine wertschätzende, gesunde Kommunikation zum Wohl für sich und seine Mitarbeiter nutzen.
- Wesentliche Entscheidungen sind vom Arzt nur nach gründlicher Vorbereitung und Recherche zu treffen, denn Wankelmütigkeit überfordert jeden weisungsgebundenen Mitarbeiter.
- Der Praxisinhaber sollte seine Strategie formulieren und damit klar und eindeutig Prioritäten für sich und gegenüber den Mitarbeitern setzen.
- Der Praxisinhaber sollte eindeutige Leistungsvorgaben als Orientierung für sein Praxisteam festlegen und diese Erwartungen an die Arbeit seiner Mitarbeiter fair, offen und klar kommunizieren.

¹ Die Berufsgenossenschaft für Gesundheitsdienst und Wohlfahrtspflege bietet zu diesem Themenkomplex eine Broschüre „Diagnose Stress“ zum kostenlosen Download an: https://www.bgw-online.de/DE/Medien-Service/Medien-Center/Medientypen/bgw-themen/M656_Diagnose_Stress.html

Praxistipps im Umgang mit dem Personal

- Der Praxisinhaber sollte für ein gemeinsames, positives Ziel motivieren. Ein Erfolgsbaustein in der Teambildung ist, die Überzeugung herbeizuführen, das Richtige zu tun und die Ideen der Mitarbeiter zur Leistungssteigerung und Optimierung der Abläufe zu nutzen.
- Der Praxisinhaber sollte stets den Grad der Verbindlichkeit seiner Anweisungen klären und erklären und so Vertrauen schaffen.
- Der Praxisinhaber sollte erkennbare Signale für seine Wünsche: Entlastung, Loyalität, Flexibilität, Zuverlässigkeit, Diskretion, Einsatzfreude, Commitment senden.
- Der Praxisinhaber sollte seinen Mitarbeitern sein Gehör schenken, und sich ab und an auch abseits des Tagesgeschäfts Zeit nehmen, sich nicht ablenken lassen, und dann aufmerksam zuhören. Er sollte zudem lernen auch zwischen den Zeilen zu lesen. Gehör zu finden ist eine wesentliche Ausprägung der Anerkennung und Wertschätzung.
- Der Praxisinhaber sollte Raum für einen intensiven Erfahrungsaustausch seines ärztlichen und nichtärztlichen Personals geben und das Erfahrungswissen seines Personals nutzen.
- Der Praxisinhaber sollte klare und vor allem erreichbare Ziele für sein Praxisteam definieren und vor allem bei wesentlichen Veränderungen Zeit für die tatsächliche und mentale Umsetzung durch sein Mitarbeiterteam einplanen.
- Der Praxisinhaber sollte seine Mitarbeiter ausdrücklich und regelmäßig über wesentliche Änderungen und seine Wünsche informieren und seine eigene Motivation und Nutzenargumentation anschaulich machen.
- Der Praxisinhaber sollte seine eigene Gefühlswelt ernst nehmen, und stets auch in sich hineinhören. Er sollte sich nicht verstellen und authentisch agieren. Dies kann er nur tun, wenn er mit sich im Reinen und ausgeglichen ist.

2

Arbeitsentgelt und Arbeitslohn

2.1 Grundsätzliches

Das Steuerrecht und das Sozialversicherungsrecht gehen von teils unterschiedlichen Definitionen und Bemessungsgrenzen bei den Gehaltszahlungen aus.

Steuerrechtlich wird regelmäßig nicht von Arbeitsentgelt, sondern von Arbeitslohn gesprochen.

2.2 Definition des Arbeitslohns

Arbeitslohn sind alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer (oder seinem Erbe) aus einem gegenwärtigen oder früheren Dienstverhältnis zufließen. Es ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden (§ 8 Abs. 1/§ 19 Abs. 1 EStG und § 2 Abs. 1 LStDV).

Keine Gegenleistung sind Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen. Vorteile besitzen danach **keinen Arbeitslohncharakter**, wenn sie **im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt** werden. Das ist der Fall, wenn sich aus den Begleitumständen wie z. B. Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck ergibt, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann.² Im Ergebnis handelt es sich um Leistungen des Arbeitgebers, die er im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse erbringt. Ein ganz überwiegendes betriebliches Interesse muss über das an jeder Lohnzahlung bestehende betriebliche Interesse deutlich hinausgehen. Gemeint sind Fälle, z. B. in denen ein Vorteil der Belegschaft als Gesamtheit zugewendet wird oder in denen dem Arbeitnehmer ein Vorteil aufgedrängt wird, ohne dass ihm eine Wahl bei der Annahme des Vorteils bleibt und ohne dass der Vorteil eine Marktgängigkeit besitzt.³

Zu beachten ist, dass nach § 3 EStG bestimmte Leistungen steuerfrei sind.

² BFH, Urteil vom 07.07.2004, VI R 29/00, BStBl II 2005 S. 367, LEXinform 0819541

³ BFH, Urteil vom 25.07.1986, VI R 203/83, BStBl II 1986 S. 868, LEXinform 0074065

2.3 Zufluss des Arbeitslohns

Hinsichtlich des Zuflusses ist zu unterscheiden in laufenden Arbeitslohn und sonstige Bezüge. Laufender Arbeitslohn gilt in dem Kalenderjahr als bezogen (Fiktion), in dem der Lohnzahlungszeitraum endet (§ 38a Abs. 1 Satz 2 EStG). Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstiger Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt (Zuflussprinzip; § 11 Abs. 1 i. V. m. § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG).

2.4 Laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge

2.4.1 Laufender Arbeitslohn

Laufender Arbeitslohn ist der Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer **regelmäßig fortlaufend** zufließt, insbesondere (R 39b.2 Abs. 1 LStR):

- Monatsgehälter,
- Wochen- und Tagelöhne,
- Mehrarbeitsvergütungen,
- Zuschläge und Zulagen,
- geldwerte Vorteile aus der **ständigen Überlassung** von Dienstwagen zur privaten Nutzung,
- Nachzahlungen und Vorauszahlungen, wenn sich diese ausschließlich auf Lohnzahlungszeiträume beziehen, die im Kalenderjahr der Zahlung enden,
- Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Kalenderjahres, der innerhalb der ersten drei Wochen des nachfolgenden Kalenderjahres zufließt.

Vom laufenden Arbeitslohn wird die Lohnsteuer jeweils mit dem auf den Lohnzahlungszeitraum fallenden Teilbetrag der Jahreslohnsteuer erhoben, die sich bei Umrechnung des laufenden Arbeitslohns auf einen Jahresarbeitslohn ergibt (§ 38a Abs. 3 Satz 1 und § 39b Abs. 2 EStG).

2.4.2 Sonstiger Bezug

Ein sonstiger Bezug ist der Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird. Zu den sonstigen Bezügen gehören insbesondere einmalige Arbeitslohnzahlungen, die neben dem laufenden Arbeitslohn gezahlt werden, z. B. (R 39b.2 Abs. 2 LStR):

2 Arbeitsentgelt und Arbeitslohn

- dreizehnte und vierzehnte Monatsgehälter,
- einmalige Abfindungen und Entschädigungen,
- Gratifikationen und Tantiemen, die nicht fortlaufend gezahlt werden,
- Jubiläumswendungen,
- Urlaubsgelder, die nicht fortlaufend gezahlt werden, und Entschädigungen zur Abgeltung nicht genommenen Urlaubs,
- Weihnachtswendungen,
- Nachzahlungen und Vorauszahlungen, wenn sich der Gesamtbetrag oder ein Teilbetrag der Nachzahlung oder Vorauszahlung auf Lohnzahlungszeiträume bezieht, die in einem anderen Jahr als dem der Zahlung enden, oder, wenn Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Kalenderjahres später als drei Wochen nach Ablauf dieses Jahres zufließt,
- Ausgleichszahlungen für die in der Arbeitsphase erbrachten Vorleistungen aufgrund eines Altersteilzeitverhältnisses im Blockmodell, das vor Ablauf der vereinbarten Zeit beendet wird,
- Zahlungen innerhalb eines Kalenderjahres als viertel- oder halbjährliche Teilbeträge.

Von **sonstigen Bezügen** wird die Lohnsteuer mit dem Betrag erhoben, der zusammen mit der Lohnsteuer für den laufenden Arbeitslohn des Kalenderjahres und für etwa im Kalenderjahr bereits gezahlte sonstige Bezüge die voraussichtliche Jahreslohnsteuer ergibt (§ 38a Abs. 3 Satz 2 und § 39b Abs. 3 EStG). Das Sozialversicherungsrecht spricht in diesem Zusammenhang von „**einmaligen Zuwendungen**“.

Lohnzahlungszeitraum ist der Zeitraum, für den der Arbeitslohn gezahlt wird. Im Allgemeinen wird der Lohnzahlungszeitraum einen Monat, eine Woche oder einen Tag umfassen (s. a. § 39b Abs. 2 Satz 2 EStG).

2.5 Sozialversicherungsrechtliches Arbeitsentgelt

Für die Ermittlung der Beiträge in der Sozialversicherung ist bei Arbeitnehmern das Arbeitsentgelt aus der versicherungspflichtigen Beschäftigung maßgeblich (s. z. B. § 161 SGB VI für die Rentenversicherung).

Der Begriff des Arbeitsentgelts ist in § 14 SGB IV geregelt. Arbeitsentgelt sind alle laufenden oder 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.

2.6 Lohnsteuerfreie Lohnarten

2.6.1 Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 62 EStG für Zukunftssicherungsleistungen aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen

2.6.1.1 Gesamtsozialversicherungsbeiträge

Zu den nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 und 2 LStDV) gehören insbesondere die Beitragsanteile des Arbeitgebers am Gesamtsozialversicherungsbeitrag (Rentenversicherung, Krankenversicherung, Pflegeversicherung, Arbeitslosenversicherung) und Beiträge des Arbeitgebers nach § 249b SGB V und nach §§ 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c, 172 Abs. 3 oder 3a, 276a Abs. 1 SGB VI für geringfügig Beschäftigte (R 3.62 Abs. 1 LStR).

Der Arbeitgeber trägt abweichend von den besonderen Vorschriften für Beschäftigte für die einzelnen Versicherungszweige den Gesamtsozialversicherungsbeitrag allein, wenn

1. Versicherte, die zu ihrer Berufsausbildung beschäftigt sind, ein Arbeitsentgelt erzielen, das auf den Monat bezogen 325 Euro nicht übersteigt, oder
2. Versicherte ein freiwilliges soziales Jahr oder ein freiwilliges ökologisches Jahr im Sinne des Jugendfreiwilligendienstgesetzes oder einen Bundesfreiwilligendienst nach dem Bundesfreiwilligendienstgesetz leisten.

In diesem Fall übernimmt der Arbeitgeber auch den Arbeitnehmeranteil aufgrund einer eigenen gesetzlichen Verpflichtung. Diese Übernahme ist nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei.

2.6.1.2 Arbeitgeberzuschuss zur Kranken- und Pflegeversicherung

Für Ausgaben des Arbeitgebers zur Kranken- und Pflegeversicherung des Arbeitnehmers gilt Folgendes (R 3.62 Abs. 2 LStR):

2 Arbeitsentgelt und Arbeitslohn

1. Die Beitragsteile und Zuschüsse des Arbeitgebers zur Gesetzlichen Krankenversicherung und zur sozialen Pflegeversicherung eines gesetzlich krankenversicherungspflichtigen Arbeitnehmers sind steuerfrei, soweit der Arbeitgeber zur Tragung der Beiträge verpflichtet ist (§ 249 SGB V, § 58 SGB XI). Der Zusatzbeitrag (§ 242 SGB V) sowie der Beitragszuschlag für Kinderlose i. H. v. 0,25 % (§ 55 Abs. 3 SGB XI) sind vom Arbeitnehmer allein zu tragen und können deshalb vom Arbeitgeber nicht steuerfrei erstattet werden.
2. Zuschüsse des Arbeitgebers zur Gesetzlichen Krankenversicherung und zur sozialen Pflegeversicherung oder privaten Pflege-Pflichtversicherung eines nicht gesetzlich krankenversicherungspflichtigen Arbeitnehmers, der in der Gesetzlichen Krankenversicherung freiwillig versichert ist, sind nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei, soweit der Arbeitgeber nach § 257 Abs. 1 SGB V und nach § 61 Abs. 1 SGB XI zur Zuschussleistung verpflichtet ist.
3. Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen eines nicht gesetzlich krankenversicherungspflichtigen Arbeitnehmers, der eine private Kranken- und Pflege-Pflichtversicherung abgeschlossen hat, sind ebenfalls nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei, soweit der Arbeitgeber nach § 257 Abs. 2 SGB V sowie nach § 61 Abs. 2 SGB XI zur Zuschussleistung verpflichtet ist. Die Höhe des Arbeitgeberzuschusses bemisst sich nach § 257 Abs. 2 Satz 2 SGB V. Für die Berechnung des Zuschusses wird der allgemeine Beitragssatz zugrunde gelegt. Ab 01.01.2015 ergibt sich demnach ein Beitragszuschuss von 7,3 %. Der Höchstbetrag beträgt monatlich 7,3 % von 4.125 Euro = 301,13 Euro.

2.6.1.3 Überblick über die sozialversicherungsrechtlichen Rechengrößen

Durch die Verordnung zur Bestimmung der Beitragssätze in der gesetzlichen Rentenversicherung⁴ wird der Beitragssatz in der allgemeinen Rentenversicherung für das Jahr 2015 auf 18,7 % festgesetzt. Durch das Erste Pflegestärkungsgesetz wird der Beitragssatz zur Pflegeversicherung um 0,3 Beitragssatzpunkte auf 2,35 % erhöht. Der Beitragszuschlag für Kinderlose beträgt weiterhin 0,25 %. S. a. →*Kapitel 4.4*.

⁴ Beitragssatzverordnung 2015 vom 22.12.2014, BGBl I 2014 S. 2396, LEXinform 0442758

2.6.2 Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit

Die Steuerfreiheit des § 3b EStG setzt voraus, dass neben dem Grundlohn tatsächlich ein Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt wird. Ein solcher Zuschlag kann in einem Gesetz, einer Rechtsverordnung, einem Tarifvertrag, einer Betriebsvereinbarung oder einem Einzelarbeitsvertrag geregelt sein (R 3b Abs. 1 LStR).

Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind nach § 3b EStG steuerfrei.

Grundlohn ist nach § 3b Abs. 2 EStG der auf eine Arbeitsstunde entfallende Anspruch auf laufenden Arbeitslohn (→*Kapitel 2.4.1*), den der Arbeitnehmer für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum auf Grund seiner regelmäßigen Arbeitszeit erwirbt (R 3b Abs. 2 LStR). Nicht zum Grundlohn gehören sonstige Bezüge (→*Kapitel 2.4.2*). Zur Ermittlung des Grundlohns s. die Verwaltungsregelungen in R 3b Abs. 2 LStR sowie unter H 3b [Grundlohn] LStH die Beispiele 1 und 2.

2.6.3 Betriebliche Altersvorsorge

Zur Steuerbefreiung der betrieblichen Altersvorsorge s. § 3 Nr. 63 EStG.

2.6.4 Sachbezüge

Zur Behandlung der Sachzuwendungen, insbesondere zu deren Bewertung →*Kapitel 3*.

2.6.5 Betriebsveranstaltungen

Siehe dazu →*Kapitel 3*.

2.6.6 Aufmerksamkeiten

Sachleistungen des Arbeitgebers, die auch im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung der Arbeitnehmer führen, gehören als bloße Aufmerksamkeiten nicht zum Arbeitslohn. Aufmerksamkeiten sind nach R 19.6 Abs. 1 LStR Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 60 Euro, z. B. Blumen, Genussmittel, ein Buch oder ein Tonträger, die dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden. Geldzuwendungen gehören stets zum Arbeitslohn, auch wenn ihr Wert gering ist.

Als Aufmerksamkeiten gehören auch Getränke und Genussmittel, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt, nicht zum Arbeitslohn. Dasselbe gilt für Speisen, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, z. B. während einer außergewöhnlichen betrieblichen Besprechung oder Sitzung, im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse an einer günstigen Gestaltung des Arbeitsablaufs unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt und deren Wert 60 Euro nicht überschreitet (R 19.6 Abs. 2 LStR). Zur Mahlzeitengestellung s.a. →*Kapitel 3.3.1* .

2.6.7 Aufenthalts- und Erholungsräume

Leistungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen werden der Belegschaft als Gesamtheit und damit in überwiegendem betrieblichen Interesse zugewendet (H 19.3 [Nicht zum Arbeitslohn gehören - Leistungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen] LStH).

2.6.8 Berufskleidung

Der Wert der unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Berufskleidung ist nach § 3 Nr. 31 EStG steuerfrei.

2.6.9 Betriebsärztliche Betreuung

Maßnahmen zur Vorbeugung berufsbedingter Beeinträchtigungen der Gesundheit liegen im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des ArbG und gehören nicht zum Arbeitslohn (H 19.3 [Nicht zum Arbeitslohn gehören - Maßnahmen des Arbeitgebers] LStH).

2.6.10 Fort- und Weiterbildungsleistungen

Berufliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers führen nicht zu Arbeitslohn, wenn diese Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden. Dabei ist es gleichgültig, ob die Bildungsmaßnahmen am Arbeitsplatz, in zentralen betrieblichen Einrichtungen oder in außerbetrieblichen Einrichtungen durchgeführt werden (R 19.7 Abs. 1 LStR).

2.6.11 Kindergartenleistungen

Kindergartenleistungen sind nach § 3 Nr. 33 EStG steuerfrei. S. R 3.33 LStR.

2.6.12 Telekommunikationsgeräte

Nach § 3 Nr. 45 EStG ist die private Mitbenutzung arbeitgebereigener Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte gänzlich von der Steuer freigestellt. Die Steuerfreistellung in § 3 Nr. 45 EStG betrifft auch die Verbindungsentgelte sowie die Nutzung von Zubehör und Software (R 3.45 Satz 2 LStR). Die Steuerfreiheit ist nicht auf die private Mitbenutzung des Gerätes im Betrieb beschränkt, sondern gilt auch für die private Mitbenutzung eines Gerätes, das sich im Besitz des Arbeitnehmers befindet, wie z. B. beim Telearbeitsplatz oder beim Mobiltelefon des Außendienstmitarbeiters. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich um Geräte handelt, die zum Betrieb des Arbeitgebers gehören und dem Arbeitnehmer zur Nutzung überlassen werden. Damit sind Fälle der Schenkung und des verbilligten Erwerbs von der Steuerfreiheit ausgenommen.⁵ S. H 19.3 [Beispiele – Telefonanschluss] LStH. Die Steuerfreiheit ist auch dann gegeben, wenn die Geräte zu 100 % privat genutzt werden, solange es sich um betriebliche Geräte des Arbeitgebers handelt.

2.6.13 Gesetzliche Schadensersatzzahlungen

Schadensersatzzahlungen an Arbeitnehmer gehören nicht zum Arbeitslohn, soweit der Arbeitgeber zur Leistung gesetzlich verpflichtet ist oder einen zivilrechtlichen Schadensersatzanspruch des Arbeitnehmers erfüllt.

⁵ OFD Berlin, Verfügung vom 12.06.2001, St 177 - S-2350 - 1/01, FR 2001 S. 973, DStR 2001 S. 1662, R 3.45 LStR, LEXinform 0576453

3

Sachzuwendungen

3.1 Grundsätzliches

Sachbezüge sind Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die nicht in Geld, sondern in einem geldwerten Vorteil bestehen und als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft gewährt werden. Diese Sachbezüge können als laufender Arbeitslohn oder einmalig aus besonderem Anlass als sonstiger Bezug gewährt werden (R 8.1 Abs. 1 Satz 1 LStR).

Die dem Arbeitnehmer zugeflossenen Sachbezüge unterliegen grundsätzlich der Lohnsteuer und sind sozialversicherungspflichtig.

3.2 Bewertung der Sachbezüge

3.2.1 Grundsätzliches

Bei der steuerlichen Behandlung der Sachbezüge bildet oftmals die Bewertung der Sachbezüge einen strittigen Bereich. Für Unterkunft, Verpflegung und Wohnung sind die Sachbezugswerte nach der Sozialversicherungs-entgeltverordnung zu bewerten.

Für die Bewertung der Sachbezüge ist weiterhin danach zu unterscheiden, ob der Arbeitnehmer Waren und/oder Dienstleistungen erhält, die üblicherweise vom Arbeitgeber auch für fremde Dritte (Kunden) hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Werden diese Waren oder Dienstleistungen auch den Arbeitnehmern überlassen, richtet sich die Bewertung der Sachbezüge nach § 8 Abs. 3 EStG, ansonsten nach § 8 Abs. 2 EStG. Diese Unterscheidung ist deshalb wichtig, weil nach der Bewertung nach **§ 8 Abs. 3 EStG ein Rabattfreibetrag i. H. v. jährlich 1.080 Euro** in Anspruch genommen werden kann. Bei der Bewertung nach **§ 8 Abs. 2 EStG** wird der geldwerte Vorteil nur dann als Arbeitslohn berücksichtigt, wenn der Vorteil **pro Monat insgesamt die Freigrenze von 44 Euro** übersteigt.

Nach der Entscheidung des BFH vom 05.09.2006 (VI R 41/02, BStBl II 2007 S. 309, LEXinform 5003275) ist die Bewertungsvorschrift des § 8 Abs. 2 EStG die Grundnorm und § 8 Abs. 3 EStG eine Spezialvorschrift. Der ArbN kann danach die für ihn günstigste Bewertungsmethode auswählen.

3.2.2 Die Bewertung der Sachbezüge im Überblick

Bewertung der Sachbezüge		
Einzelbewertung (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG)	Amtlicher Sachbezugswert (§ 8 Abs. 2 Sätze 6 bis 10 EStG) nach der Sozi- alversicherungsentgelt- verordnung (SvEV)	Bewertung nach § 8 Abs. 3 EStG (R 8.2 LStR)
Sachbezüge sind mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe anzusetzen (R 8.1 Abs. 2 LStR). Aus Vereinfachungsgründen sind Waren und Dienstleistungen mit 96 % des Endpreises zu bewerten, zu dem sie der Arbeitgeber fremden Letztverbrauchern anbietet (R 8.1 Abs. 2 Satz 9 LStR). Sachbezüge bleiben außer Ansatz, wenn ihr Wert 44 Euro im Kalendermonat (Freigrenze) nicht übersteigt (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG; R 8.1 Abs. 3 LStR).	<ul style="list-style-type: none"> ■ für Unterkunft, die keine Wohnung ist (R 8.1 Abs. 5 LStR): § 2 SvEV: monatlich 223 Euro (Kj. 2015); zur Besonderheit bei Gemeinschaftsunterkunft S. § 2 Abs. 2 Nr. 3 SvEV; ■ freie Wohnung (R 8.1 Abs. 6 LStR): § 2 Abs. 4 SvEV, mit dem ortsüblichen Mietpreis; ■ Verpflegung. Zu den Besonderheiten s. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG. 	Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden, soweit diese Sachbezüge nicht nach § 40 EStG pauschal versteuert werden. Sachbezüge bleiben steuerfrei, soweit sie insgesamt den Rabattpfreibetrag von 1.080 Euro im Kj. nicht übersteigen. Waren und Dienstleistungen sind mit 96 % des Endpreises zu bewerten, zu dem sie der Arbeitgeber fremden Letztverbrauchern anbietet.
Zur Kfz-Gestellung S. § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG.		

3.2.3 Unterschiede bei der Bewertung nach § 8 Abs. 2 und Abs. 3 EStG

Mit Urteil vom 05.09.2006⁶ nimmt der BFH zur Bewertung nach § 8 Abs. 2 und Abs. 3 EStG Stellung. Mit Urteilen vom 26.07.2012⁷ bestätigt der BFH seine Rspr. vom 05.09.2006, wonach der Arbeitnehmer im Rahmen seiner ESt-Veranlagung den geldwerten Vorteil nach § 8 Abs. 2 EStG ohne Bewer-

⁶ BFH, Urteil vom 05.09.2006, VI R 41/02, BStBl II 2007 S. 309, LEXinform 5003275

⁷ BFH, Urteile vom 26.07.2012, VI R 27/11, BStBl II 2013 S. 402, LEXinform 0928590 und VI R 30/09, BStBl II 2013 S. 400, LEXinform 0179949)

3 Sachzuwendungen

tungsabschlag und ohne Rabattdreibetrag oder mit diesen Abschlägen auf der Grundlage des Endpreises des Arbeitgebers nach § 8 Abs. 3 EStG bewerten lassen kann. Mit Schreiben (koordinierter Ländererlass) vom 16.05.2013⁸ nimmt das BMF auf der Grundlage der BFH-Rspr. Stellung zum Verhältnis von § 8 Abs. 2 und Abs. 3 EStG bei der Bewertung von Sachbezügen.

Der Arbeitnehmer kann den geldwerten Vorteil im Rahmen seiner ESt-Veranlagung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG bewerten. Der Arbeitnehmer hat den im LSt-Abzugsverfahren der Besteuerung zugrunde gelegten Endpreis i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG und den Endpreis i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG nachzuweisen (z. B. formlose Mitteilung des Arbeitgebers, Ausdruck eines günstigeren inländischen Angebots im Zeitpunkt des Zuflusses).

Dem Arbeitgeber bleibt es unbenommen, im LSt-Abzugsverfahren den geldwerten Vorteil nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG zu bewerten. Er ist nicht verpflichtet, den geldwerten Vorteil nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten.⁹

► **Hinweis: Bewertung von Sachbezügen**

Die Bewertungsvorschrift des § 8 Abs. 3 EStG kommt bei Ärzten wohl sehr selten zur Anwendung, da die Norm nur dann in Betracht kommt, wenn Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber hergestellt, vertrieben oder erbracht werden, dem Arbeitnehmer als Sachzuwendung gewährt werden. Die weiteren Erläuterungen konzentrieren sich demzufolge auf die Bewertungsnorm des § 8 Abs. 2 EStG.

3.3 Einzelfälle

3.3.1 Mahlzeitengestellung

Bei der Arbeitnehmerbeköstigung sind im Bereich der freiberuflich Tätigen insbesondere folgende Fälle zu unterscheiden:

1. Mahlzeiten, die die Arbeitnehmer in einer nicht vom Arbeitgeber selbst betriebenen Kantine oder Gaststätte erhalten.

Dabei ist zu unterscheiden, ob die Mahlzeiten unentgeltlich oder gegen Entgelt abgegeben werden (R 8.1 Abs. 7 Nr. 2 und 3 LStR).

⁸ BMF, Schreiben vom 16.05.2013, IV C 5 - S-2334 / 07 / 0011, BStBl I 2013 S. 729, LEXinform 5234485

⁹ BMF, Schreiben vom 16.05.2013, IV C 5 - S-2334 / 07 / 0011, BStBl I 2013 S. 729, LEXinform 5234485

2. Die Leistung des Arbeitgebers besteht in Barzuschüssen in Form von Essensmarken (R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR).
3. Mahlzeiten, die der Arbeitgeber aus besonderem Anlass an seine Arbeitnehmer abgibt (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR).
4. Mahlzeiten, die im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer abgegeben werden (R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 und R 19.6 Abs. 2 LStR)

Zu den Mahlzeiten gehören alle Speisen und Lebensmittel, die üblicherweise der Ernährung dienen, einschließlich der dazu üblichen Getränke (H 8.1 (7) [Begriff der Mahlzeit] LStH).

Zur Pauschalversteuerung nach § 40 EStG → *Kapitel 10.13.2* .

Bei der Mahlzeitengestellung nach den Nr. 1 und 2 sind die Mahlzeiten mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV zu bewerten.

3.3.2 Mahlzeiten während einer auswärtigen Tätigkeit

Eine vom Arbeitgeber während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit zur Verfügung gestellte „übliche“ Mahlzeit wird mit dem amtlichen Sachbezugswert nach § 2 SvEV bewertet. Entsprechendes gilt für die im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten „üblichen“ Mahlzeiten. Als „üblich“ gilt eine Mahlzeit, deren Preis 60 Euro nicht übersteigt (§ 8 Absatz 2 Satz 8 EStG). Hierbei sind auch die zur Mahlzeit eingenommenen Getränke einzubeziehen.¹⁰

Die steuerliche Erfassung einer solchen üblichen Mahlzeit als Arbeitslohn ist ausgeschlossen, wenn der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale i. S. d. § 9 Abs. 4a EStG als Werbungskosten geltend machen könnte. Auf die Höhe der tatsächlich als Werbungskosten anzusetzenden Verpflegungspauschale kommt es nicht an.

3.3.3 Betriebsveranstaltungen

3.3.3.1 Überblick über betriebliche Veranstaltungen

Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer bei betrieblichen Veranstaltungen gehören entweder

¹⁰ BMF, Schreiben vom 24.10.2014, IV C 5 - S-2353 / 14 / 10002, BStBl I 2014 S. 1412, Rz. 61 ff. , LEXinform 5235256

1. zum Arbeitslohn (sonstige Bezüge) oder
2. gehören als Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers nicht zum Arbeitslohn.

3.3.3.2 Neuregelung ab dem Kalenderjahr 2015

§ 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG regelt ab dem Veranlagungszeitraum 2015, dass Zuwendungen des ArbG an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitperson anlässlich von Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsveranstaltungen) zum Arbeitslohn gehören. Dabei wird nach § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 EStG die bisherige Freigrenze von 110 Euro in einen Freibetrag umgewandelt. Soweit die betreffenden Zuwendungen den Betrag von 110 Euro je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen, gehören die Zuwendungen nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 4 EStG gilt dies für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich. Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 5 EStG sind die Zuwendungen abweichend von § 8 Abs. 2 EStG mit den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitperson entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers anzusetzen.

3.3.3.2.1 Zuwendungen

Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer bei **Betriebsveranstaltungen** gehören als Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers **nicht** zum **Arbeitslohn**, wenn es sich

- um herkömmliche (übliche) Betriebsveranstaltungen (R 19.5 Abs. 3 LStR) und
- um bei diesen Veranstaltungen übliche Zuwendungen (R 19.5 Abs. 4 LStR) handelt.

3.3.3.2.2 Üblichkeit der Betriebsveranstaltung

Abgrenzungsmerkmale für die Herkömmlichkeit (Üblichkeit) sind Häufigkeit oder besondere Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung (R 19.5 Abs. 3 Satz 1 LStR). In Bezug auf die Häufigkeit ist eine Betriebsveranstaltung üblich, wenn nicht mehr als **zwei Veranstaltungen** jährlich durchgeführt werden (R 19.5 Abs. 3 Satz 2 LStR).¹¹

¹¹ BFH,-Urteil vom 18.03.1986, VI R 49/84, BStBl II 1986 S. 575

Auf die Dauer der einzelnen Betriebsveranstaltungen kommt es nicht an (R 19.5 Abs. 3 Satz 2 LStR). Mit Urteil vom 16.11.2005 (VI R 151/99, BStBl II 2006 S. 439) ändert der BFH seine bisherige Rechtsprechung zu mehrtägigen Betriebsveranstaltungen, indem er feststellt, dass Aufwendungen des Arbeitgebers bei einer zweitägigen Betriebsveranstaltung nicht zu Arbeitslohn führen, sofern die Freigrenze von 110 Euro (ab 2015: Freibetrag) eingehalten wird (H 19.5 [Dauer] LStH).

3.3.3.2.3 Übliche Zuwendungen

Ab dem Kalenderjahr 2015 sind die üblichen Zuwendungen in § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG wie folgt definiert: „Zuwendungen sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet.“ Diese Gesetzesregelung entspricht der bisherigen und auch künftigen Verwaltungsregelung in R 19.5 Abs. 4 LStR.

Übliche Zuwendungen bei einer Betriebsveranstaltung sind danach insbesondere

1. Speisen, Getränke, Tabakwaren und Süßigkeiten,
2. die Übernahme von Übernachtungs- und Fahrtkosten, auch wenn die Fahrt als solche schon einen Erlebniswert hat. Steuerfreie Leistungen für Reisekosten sind nicht in die Zuwendungen einer Betriebsveranstaltung einzubeziehen,
3. Eintrittskarten für kulturelle und sportliche Veranstaltungen, wenn sich die Betriebsveranstaltung nicht im Besuch einer kulturellen oder sportlichen Veranstaltung erschöpft,
4. Geschenke ohne bleibenden Wert (H 19.5 [Geschenke] LStH), wenn der Wert des Geschenks 60 Euro nicht übersteigt und das Überreichen des Geschenks nicht der wesentliche Zweck der Veranstaltung ist. Üblich ist auch die nachträgliche Überreichung der Geschenke an solche Arbeitnehmer, die aus betrieblichen oder persönlichen Gründen nicht an der Betriebsveranstaltung teilnehmen konnten, nicht aber eine deswegen gewährte Barzuwendung,
5. Aufwendungen für den äußeren Rahmen, z. B. für Räume, Musik, Kegelbahn, für künstlerische und artistische Darbietungen, wenn die Darbietungen nicht der wesentliche Zweck der Betriebsveranstaltung sind (H 19.5 [Theaterkarten] LStH).

In die Prüfung des Freibetrags von 110 Euro sind nur die üblichen Zuwendungen einzubeziehen. Unübliche Zuwendungen sind z. B. Geschenke, deren Gesamtwert 60 Euro übersteigt oder Zuwendungen an einzelne Arbeitnehmer, aus Anlass – nicht nur bei Gelegenheit – einer Betriebsveranstaltung (R 19.5 Abs. 6 Satz 3 LStR). Die Sachzuwendungen sind nach § 8 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG zu bewerten (s. a. H 40.2 [Betriebsveranstaltung] LStH).

3.3.3.2.4 Ermittlung des Freibetrags von 110 Euro

Zur Ermittlung des Freibetrags nimmt der BFH mit Urteil vom 12.12.2012¹² Stellung. Es muss sich bei den Kosten des Arbeitgebers, die in die Ermittlung, ob die Freigrenze überschritten ist, einbezogen werden, um Arbeitslohn aus Anlass einer Betriebsveranstaltung handeln. Nach der Rechtsprechung des BFH sind nur solche Leistungen des Arbeitgebers, die den Rahmen und das Programm der Betriebsveranstaltung betreffen, zu berücksichtigen. Leistungen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung stehen und durch die der Arbeitnehmer deshalb nicht bereichert ist,¹³ sind kein Lohn und daher weder in die Ermittlung, ob die Freigrenze überschritten ist, einzubeziehen noch gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG zu besteuern.¹⁴

3.3.3.2.5 Verteilung der maßgeblichen Zuwendungen auf die einzelnen Arbeitnehmer

Zur Ermittlung und Verteilung der maßgeblichen Zuwendungen hat der BFH mit Urteil vom 16.05.2013¹⁵ entschieden, dass Leistungen eines Arbeitgebers aus Anlass einer Betriebsveranstaltung bei Überschreiten eines Freibetrags als Arbeitslohn zu werten sind. In die Ermittlung, ob die Freigrenze überschritten ist, können die den Arbeitgeber treffenden Gesamtkosten der Veranstaltung einbezogen und zu gleichen Teilen auf die Gäste aufgeteilt werden.

3.3.4 PKW-Überlassung an Arbeitnehmer

3.3.4.1 Betriebliche Kraftfahrzeuge

Geldwerte Vorteile aus der ständigen Überlassung von Dienstwagen zur privaten Nutzung gehören zum laufenden Arbeitslohn (R 39b.2 Abs. 1 Nr. 5 LStR). Der geldwerte Vorteil der Dienstwagenüberlassung wird nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG bewertet.

¹² BFH, Urteil vom 12.12.2012, VI R 79/10, BFH/NV 2013 S. 637, LEXinform 0928139

¹³ s. dazu BFH, Urteil vom 14.11.2012, VI R 56/11, BStBl II 2013 S. 382, LEXinform 0929012

¹⁴ BFH, Urteil vom 07.11.2006, VI R 58/04, BStBl II 2007 S. 128, LEXinform 5003638

¹⁵ BFH, Urteil vom 16.05.2013, VI R 7/11, BStBl II 2015 S. 189, LEXinform 0928362

Überlässt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Fahrzeug auch zur privaten Nutzung, nämlich zu

- Privatfahrten,
- Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie
- Familienheimfahrten aus Anlass einer doppelten Haushaltsführung,

ist dies als Sachzuwendung anzusehen.

Derartige Fahrzeuge dienen, wenn sie nicht auch zusätzlich vom Arbeitgeber nichtunternehmerisch verwendet werden, durch die Verwendung als steuerpflichtige Sachzuwendung an das Personal ausschließlich und unmittelbar der freiberuflichen Tätigkeit und gehören zum **notwendigen Betriebsvermögen** des Arztes (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR). Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen (R 4.2 Abs. 1 Satz 4 EStR).

3.3.4.2 Nutzungsmöglichkeiten

Überlässt der Arbeitgeber einen Firmenwagen an seine Arbeitnehmer, so gilt für den Ansatz als Arbeitslohn R 8.1 Abs. 9 LStR.

3.3.4.3 Anscheinsbeweis

Mit Urteilen vom 21.03.2013¹⁶ nimmt der BFH zum Anscheinsbeweis der Privatnutzung Stellung (H 8.1 (9, 10) [Nutzungsmöglichkeit] EStH).

Die Anwendung der 1 %-Regelung setzt voraus, dass der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hatte. Denn § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG begründet ebenso wenig wie § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG originär einen steuerbaren Tatbestand, sondern bewertet lediglich der Höhe nach einen Vorteil, der dem Grunde nach feststehen muss. Dementsprechend bezeichnet die ständige Rechtsprechung des BFH die 1 %-Regelung auch als eine grundsätzlich zwingende, stark typisierende und pauschalierende Bewertungsregelung, die nicht zur Anwendung kommt, wenn eine Privatnutzung ausscheidet.¹⁷

¹⁶ BFH, Urteile vom 21.03.2013, VI R 31/10, BStBl II 2013 S. 700, LEXinform 0927809; VI R 26/10, BFH/NV 2013 S. 1396, LEXinform 0927809; VI R 49/11, BFH/NV 2013 S. 1399, LEXinform 0928870

¹⁷ BFH, Urteil vom 13.02.2003, X R 23/01, BStBl II 2003 S. 472, LEXinform 0814865

3.3.4.4 Nutzungsverbot

Wird das Verbot aus besonderem Anlass oder zu besonderem Zweck von Fall zu Fall ausgesetzt, so ist jeder Kilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Kfz zu bewerten (Einzelbewertung). Zum Nachweis der Fahrstrecke müssen die Kilometerstände festgehalten werden (BFH-Urteil vom 12.05.2009, V R 24/08, BStBl II 2010 S. 854, LEXinform 0179245, H 8.1 (9, 10) [Gelegentliche Nutzung] LStH).

3.3.4.5 Listenpreismethode

3.3.4.5.1 Kraftfahrzeuge mit Verbrennungsmotor

Listenpreis ist – auch bei gebraucht erworbenen oder geleasteten Fahrzeugen – die auf volle 100 Euro abgerundete unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers für das genutzte Kfz im Zeitpunkt seiner Erstzulassung zzgl. der Kosten für werkseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung eingebaute Sonderausstattungen (z. B. Navigationsgeräte, Diebstahlsicherungssysteme) und der USt; der Wert eines Autotelefons einschließlich Freisprecheinrichtung sowie der Wert eines weiteren Satzes Reifen einschließlich Felgen bleiben außer Ansatz (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR).

Nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist der Vorteil aus der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der USt anzusetzen, sofern nicht das Verhältnis der privaten Fahrten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen wird (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG).

3.3.4.5.2 Elektro- und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge

Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz¹⁸ wird in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG der Listenpreis von Elektrofahrzeugen und Hybridelektrofahrzeugen gemindert. Nach § 52 Abs. 12 EStG gilt die Regelung für Fahrzeuge, die vor dem 01.01.2023 angeschafft werden.¹⁹

¹⁸ Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013, BGBl I 2013 S. 1809, LEXinform 0439260

¹⁹ Zur Definition des Elektro- und Hybridelektrofahrzeugs siehe Rz. 1 und 2 des BMF-Schreibens vom 05.06.2014, IV C 6 - S-2177 / 13 / 10002, BStBl I 2014 S. 835, LEXinform 5234850

Für die oben genannten Kraftfahrzeuge ist der Listenpreis wegen der darin enthaltenen Kosten für das Batteriesystem pauschal zu mindern; der pauschale Abschlag ist der Höhe nach begrenzt. Der Minderungs- und der Höchstbetrag richten sich nach dem Anschaffungsjahr des Kraftfahrzeugs und können aus der Tabelle in Rz. 3 des BMF-Schreibens vom 05.06.2014²⁰ entnommen werden. Werden Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge gebraucht erworben, richtet sich der Minderungsbetrag nach dem Jahr der Erstzulassung des Kraftfahrzeugs. Der kWh-Wert kann dem Feld 22 der Zulassungsbescheinigung entnommen werden.

Die Abrundung des Listenpreises auf volle Hundert Euro nach R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR ist nach Abzug des Abschlages vorzunehmen. Auf den so ermittelten Wert sind die Prozentsätze u.a. nach § 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 EStG anzuwenden.

3.3.4.5.3 Anwendung der Listenpreismethode

Nach der Listenpreismethode (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR) sind die Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 EStG folgendermaßen zu bewerten:

1. Für die private Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten ist monatlich 1 % des – eventuell gekürzten – Bruttolistenpreises entsprechend der Entnahmebewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG).
2. Zusätzlich ist nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG für die Fahrten
 - zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte
 - nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStGmonatlich ein geldwerter Vorteil von 0,03 % des – eventuell gekürzten – Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer anzusetzen.
3. Für jede **Familienheimfahrt** im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, für die **kein Werbungskostenabzug möglich** ist, ist zusätzlich ein geldwerter Vorteil vom 0,002 % des – eventuell gekürzten – Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 5 EStG).

²⁰ BMF, Schreiben vom 05.06.2014, IV C 6 - S-2177 / 13 / 10002, BStBl I 2014 S. 835, LEXinform 5234850

3.3.4.5.4 Fahrtenbuchmethode

Für die Ermittlung des Privatanteils der Kosten eines vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Kfz nach der Fahrtenbuchmethode ist stets die Vorlage eines Fahrtenbuches erforderlich (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 LStR).²¹ Zum ordnungsgemäßen Fahrtenbuch s. H 8.1 (9, 10) [Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch] LStH. Die Fahrtenbuchmethode ist nur dann zugrunde zu legen, wenn der Arbeitnehmer das Fahrtenbuch für den gesamten Veranlagungszeitraum führt, in dem er das Fahrzeug nutzt; ein unterjähriger Wechsel von der 1 %-Regelung zur Fahrtenbuchmethode für dasselbe Fahrzeug ist nicht zulässig.²²

Die insgesamt durch das Kfz entstehenden Aufwendungen i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG (**Gesamtkosten**) sind als Summe der **Nettoaufwendungen zuzüglich USt** zu ermitteln. Die vom Arbeitnehmer selbst getragenen individuellen Kfz-Kosten fließen von vornherein nicht in die Gesamtkosten ein und erhöhen damit nicht den individuellen Nutzungswert (s. a. R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 LStR, H 8.1 (9, 10) [Zuzahlungen des Arbeitnehmers, 2. Spiegelstrich] LStH). Zahlt der Arbeitnehmer ein pauschales Nutzungsentgelt, ist der individuelle Nutzungswert um diesen Betrag zu kürzen.²³

3.3.4.5.5 Lohnsteuerpauschalierung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 15 % für Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG und für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG erheben, soweit diese Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden. Die pauschal besteuerten Bezüge mindern die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG abziehbaren Werbungskosten (§ 40 Abs. 2 Satz 2 EStG und →*Kapitel 10.13.2*).

²¹ BFH, Beschluss vom 30.10.2003, VI B 231/00, BFH/NV 2004 S. 195, LEXinform 0594433

²² BFH, Urteil vom 20.03.2014, VI R 35/12, BStBl II 2014 S. 643, LEXinform 0929197

²³ BMF, Schreiben vom 19.04.2013, BStBl I 2013 S. 513, LEXinform 5234465, Rz. 8

3.3.5 Fitnessvertrag

Bietet ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern durch den Abschluss eines Firmenfitnessvertrags die Möglichkeit, gegen einen vergünstigten Mitgliedsbeitrag in den verschiedenen Trainings- und Gesundheitseinrichtungen (Fitnessstudios) eines bestimmten Anbieters zu trainieren, so ist insoweit nicht von einem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und damit von einem geldwerten Vorteil für die Arbeitnehmer auszugehen, die von der Möglichkeit der vergünstigten Mitgliedschaft Gebrauch gemacht haben.²⁴ Sofern der monatliche geldwerte Vorteil pro Arbeitnehmer die Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG übersteigt, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

3.3.6 Gutscheine

Um die monatliche Freigrenze von 44 Euro auszuschöpfen, kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer monatlich Gutscheine ausgeben, die die Arbeitnehmer beispielsweise berechtigen, an einer ortsansässigen Tankstelle für einen entsprechenden Betrag Kraftstoff zu beziehen. Die Tankstelle rechnet die eingelösten „**Benzingutscheine**“ anschließend mit dem Arbeitgeber ab.

Nach der Verwaltungsauffassung in R 8.1 Abs. 1 Satz 7 LStR war ein bei einem Dritten einzulösender Gutschein dann kein Sachbezug, wenn neben der Bezeichnung der abzugebenden Ware oder Dienstleistung ein anzurechnender Betrag oder Höchstbetrag angegeben war (Wertgutschein); die Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG fand keine Anwendung. Der Wertgutschein war mit dem angegebenen Betrag als Arbeitslohn zu erfassen (s. a. H 8.1 (1 - 4) [Warengutscheine] LStH). Wertgutscheine waren wie Bargeld zu behandeln. Nur bei **Sachgutscheinen** (Art und Menge der bezeichneten Ware oder Dienstleistung ist genau bezeichnet) handelte es sich um einen lohnsteuerrechtlichen Sachbezug.

3.3.7 Job-Tickets

Nach H 8.1 (1-4) [Job-Ticket] LStH ist ein geldwerter Vorteil nicht anzunehmen, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern ein Job-Ticket zu dem mit dem Verkehrsträger vereinbarten Preis überlässt. Ein Sachbezug liegt jedoch vor, soweit der Arbeitnehmer das Job-Ticket darüber hinaus verbilligt oder unentgeltlich vom Arbeitgeber erhält. Die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG (44 Euro-Freigrenze) findet Anwendung.

²⁴ FG Bremen Urteil vom 23.03.2011, 1 K 150/09, DStRE 2012, 144, LEXinform 5012190, rkr.

Zum geldwerten Vorteil beim Erwerb eines Job-Tickets hat der BFH mit Urteil vom 14.11.2012 (VI R 56/11, BStBl II 2013 S. 382) entschieden, dass ein Sachbezug i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG auch dann vorliegt, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer durch Vereinbarung mit einem Verkehrsbetrieb das Recht zum Erwerb einer vergünstigten Jahresnetzkarte (Jobticket) einräumt, soweit sich dies für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt.

3.3.8 Weihnachtsgeschenke

Die **Anschaffungskosten** für Geschenke an eigene Arbeitnehmer sind in voller Höhe als **Betriebsausgaben** abzugsfähig. Geschenke an Geschäftsfreunde sind nur abzugsfähig, wenn die Anschaffungskosten 35 Euro nicht übersteigen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). Bei der Hingabe der Geschenke bietet sich die Möglichkeit der Pauschalierung der ESt an. Die ESt kann für den Beschenkten pauschal mit 30 % übernommen werden (§ 37b EStG, → *Kapitel 3.4*).

Sachgeschenke an eigene Arbeitnehmer sind nach § 8 Abs. 2 EStG zu bewerten. Sofern der Arbeitnehmer die Sachbezugsfreigrenze von 44 Euro im Dezember noch nicht ausgeschöpft hat, können bis zu diesem Wert Sachgeschenke steuer- und sozialversicherungsfrei überlassen werden.

3.4 Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG

Zahlreiche Steuerpflichtige tätigen aus betrieblicher Veranlassung Sachzuwendungen an Arbeitnehmer sowie an Personen, die zu ihnen nicht in einem Dienstverhältnis stehen (z. B. Geschäftspartner und deren Arbeitnehmer). Für den Empfänger handelt es sich bei der Zuwendung regelmäßig um einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil, dessen Wert für ihn häufig schwer zu ermitteln ist. Zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens wird eine Pauschalierungsmöglichkeit eingeführt, die es dem zuwendenden Steuerpflichtigen ermöglicht, die ESt pauschal mit 30 % zu erheben. Diese Pauschalsteuer gilt die steuerliche Erfassung des geldwerten Vorteils beim Zuwendungsempfänger ab. Der Zuwendende übernimmt die Steuer und unterrichtet den Zuwendungsempfänger darüber. Damit wird für alle Beteiligten Rechtssicherheit geschaffen. Die Regelung betrifft nur Sachzuwendungen.

4

Die Handhabung der Lohn- und Gehaltsabrechnung

In die Lohn- und Gehaltsbuchführung werden die kumulierten Zahlungen an die Mitarbeiter, die Sozialversicherungsträger sowie das Finanzamt übertragen. In größeren Arztpraxen bzw. Praxisgemeinschaften und Gemeinschaftspraxen (Berufsausübungsgemeinschaften) sollten die Personalkosten wegen der besseren betriebswirtschaftlichen Auswertungsmöglichkeiten auf Kostenstellen verteilt werden.

4.1 Steuerklassen

In die **Lohnsteuerklasse I** fallen Ledige, Verheiratete, deren Ehegatten beschränkt steuerpflichtig sind, Verheiratete, die dauernd getrennt leben, Witwer und Witwen ab dem übernächsten Jahr nach dem Tode des Ehegatten sowie Geschiedene (§ 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG). Kinderfreibeträge werden bei den Lohnsteuerabzugsmerkmalen berücksichtigt.

Die **Lohnsteuerklasse II** ist den Alleinerziehenden vorbehalten, bei denen die Voraussetzungen der Steuerklasse I vorliegen und die einen Anspruch auf einen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende haben. Für Witwen und Witwer mit mindestens einem Kind gilt die Steuerklasse II ab Beginn des Monats, der auf den Sterbemonat des Ehepartners folgt. Hierbei ist das sog. Gnadensplitting zu berücksichtigen, sodass auch im Jahr nach dem Tod des Ehepartners der Splittingtarif berücksichtigt wird (§ 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG).

Die **Lohnsteuerklasse III** gilt für Arbeitnehmer, die verheiratet sind, wenn beide Ehegatten/Lebenspartner unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben. Der ebenfalls berufstätige Ehegatte fällt auf Antrag beider Ehegatten in die Steuerklasse V. Verwitwete sind für das Kalenderjahr, das dem Kalenderjahr folgt, in dem der Ehegatte verstorben ist, in die Steuerklasse III einzureihen, wenn sie und ihr verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt seines Todes unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und in diesem Zeitpunkt nicht dauernd getrennt gelebt haben (§ 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG).

Die **Lohnsteuerklasse IV** kann von Ehegatten gewählt werden, die nicht dauernd getrennt leben, beide unbeschränkt steuerpflichtig sind und der Ehegatte des Arbeitnehmers ebenfalls Arbeitslohn bezieht (§ 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG). Ehegatten, die beide berufstätig sind, sind gemäß § 39 Abs. 6 EStG berechtigt, einmal im Jahr die Steuerklasse ändern zu lassen.

In die **Steuerklasse V** gehören die Arbeitnehmer, die verheiratet sind, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und der Ehegatte des Arbeitnehmers ebenfalls Arbeitslohn bezieht, wenn der Ehegatte des Arbeitnehmers auf Antrag beider Ehegatten in die Steuerklasse III eingereiht wird (§ 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG).

Die **Lohnsteuerklasse VI** wird für zweite und weitere Arbeitsverhältnisse angewendet (§ 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 EStG). Der Arbeitgeber muss die Steuerklasse VI anwenden, wenn der Arbeitnehmer ihm seine Steuerkarte bzw. seine Abzugsmerkmale nicht vorlegt (§ 39c EStG). In dieser Lohnsteuerklasse werden außer dem Altersentlastungsbetrag keine Freibeträge berücksichtigt (§ 39b Abs. 2 Satz 3 EStG).

4.2 Optionales Faktorverfahren für Ehegatten

Für Ehegatten wurde das sog. optionale **Faktorverfahren** anstelle der Steuerklassenkombination III/V gemäß § 39f EStG eingefügt. Der Vorteil des Faktorverfahrens wird darin gesehen, dass bei dem jeweiligen Ehegatten mindestens die ihm persönlich zustehenden Steuerentlastungen beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden. Dadurch soll ein gerechterer monatlicher Lohnsteuerabzug gewährleistet werden.

Bei Ehegatten, die in die Steuerklasse IV gehören (§ 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG), hat das Finanzamt auf Antrag beider Ehegatten nach § 39a EStG anstelle der Steuerklassenkombination III/V (§ 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 5 EStG) als Lohnsteuerabzugsmerkmal jeweils die Steuerklasse IV in Verbindung mit einem Faktor zur Ermittlung der Lohnsteuer zu bilden, wenn der Faktor kleiner als 1 ist. Dieser wird als sog. limitierender Faktor bezeichnet.

Der Faktor wird als $Y : X$ definiert und ist vom Finanzamt mit drei Nachkommastellen ohne Rundung zu berechnen; dabei ist Y die voraussichtliche Einkommensteuer für beide Ehegatten nach dem Splittingverfahren (§ 32a Abs. 5 EStG). Berücksichtigt werden dabei die in § 39b Abs. 2 EStG genannten Abzugsbeträge. X wiederum ist definiert als die Summe der voraussichtlichen Lohnsteuer bei Anwendung der Steuerklasse IV für jeden Ehegatten.

In die Bemessungsgrundlage für Y werden jeweils neben den Jahresarbeitslöhnen der ersten Dienstverhältnisse zusätzlich nur Beträge einbezogen, die nach § 39a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 6 EStG als Freibetrag ermittelt und als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet werden könnten. Freibeträge werden neben dem Faktor nicht als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet. In den Fällen des § 39a Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG sind bei der Ermittlung von Y und X die Hinzurechnungsbeträge zu berücksichtigen; die Hinzurechnungsbeträge sind zusätzlich

als Lohnsteuerabzugsmerkmal für das erste Dienstverhältnis zu bilden. Arbeitslöhne aus zweiten und weiteren Dienstverhältnissen (Steuerklasse VI) sind im Faktorverfahren nicht zu berücksichtigen.

4.3 Das ELSTAM-Verfahren

4.3.1 Grundsätzliches zum ELSTAM-Verfahren

Durch das BeitrRLUmsG²⁵ wurde ab 01.01.2012 das ELSTAM-Verfahren eingeführt. Ab diesem Zeitpunkt können die Arbeitgeber die ELStAM der Arbeitnehmer mit Wirkung ab dem 01.01.2013 abrufen. Der Arbeitgeber hat das ELStAM-Verfahren grundsätzlich für laufenden Arbeitslohn (→*Kapitel 2.4.1*), der für einen nach dem 31.12.2012 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und für sonstige Bezüge (→*Kapitel 2.4.2*), die nach dem 31.12.2012 zufließen, anzuwenden. Unter dem Namen „ELStAM“ (Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale) werden alle Daten für den Lohnsteuerabzug zwischen Finanzämtern, Arbeitgebern und Arbeitnehmern digital übermittelt.

Ab dem Kalenderjahr 2013 ist der Arbeitgeber verpflichtet, den Arbeitnehmer bei der Finanzverwaltung anzumelden und zugleich die ELStAM anzufordern. Hat das Finanzamt hingegen dem Antrag des Arbeitgebers auf Anwendung der Härtefallregelung zugestimmt, ist er von der Verpflichtung zur Anwendung des ELStAM-Verfahrens befreit. Die Anforderung von ELStAM ist nur für im Betrieb beschäftigte Arbeitnehmer zulässig. Nach dem Abruf sind die ELStAM in das Lohnkonto des Arbeitnehmers zu übernehmen und entsprechend deren Gültigkeit für die Dauer des Dienstverhältnisses für den Lohnsteuerabzug anzuwenden. Etwaige Änderungen stellt die Finanzverwaltung dem Arbeitgeber monatlich zum Abruf bereit. Der Arbeitgeber soll dem Arbeitnehmer die Anwendung des ELStAM-Verfahrens zeitnah mitteilen.

4.3.2 Bildung der ELStAM

4.3.2.1 Grundsätzliches

Die Bildung der ELStAM erfolgt grundsätzlich automatisiert durch das Bundeszentralamt für Steuern (§ 39e Abs. 1 Satz 1 EStG). Soweit das Finanzamt Lohnsteuerabzugsmerkmale bildet, teilt es diese dem Bundeszentralamt für Steuern zum Zweck der Bereitstellung für den automatisierten Abruf durch den Arbeitgeber mit (z. B. Freibeträge nach § 39a EStG oder Steuerklassen der Ehegatten nach antragsgebundenem Steuerklassenwechsel). Lohnsteuer-

²⁵ BeitrRLUmsG vom 07.12.2011, BGBl I 2011 S. 2592, LEXinform 0436301

abzugsmerkmale werden für jedes Dienstverhältnis des Arbeitnehmers gebildet, also sowohl für ein erstes als auch für jedes weitere Dienstverhältnis (§ 39 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Im Regelfall erfolgt die erstmalige Bildung der ELStAM zu Beginn des Dienstverhältnisses aufgrund der Anmeldung des Arbeitnehmers durch seinen Arbeitgeber in der Datenbank der Finanzverwaltung mit dem Ziel, die ELStAM des Arbeitnehmers abzurufen (§ 39e Abs. 4 Satz 2 EStG). Soweit Lohnsteuerabzugsmerkmale nicht automatisiert gebildet werden oder davon abweichend zu bilden sind (z. B. Freibeträge nach § 39a EStG oder Steuerklassen nach antragsgebundenem Steuerklassenwechsel), erfolgt die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale auf Antrag des Arbeitnehmers durch das Finanzamt (§ 39 Abs. 1 und 2 EStG).

Grundlage für die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale sind die von den Meldebehörden mitgeteilten melderechtlichen Daten (§ 39e Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG), wobei die Finanzverwaltung grundsätzlich an diese Daten gebunden ist (§ 39 Abs. 1 Satz 3 EStG). Änderungen der melderechtlichen Daten sind dem Bundeszentralamt für Steuern von den Meldebehörden tagesaktuell mitzuteilen und in der ELStAM-Datenbank zu speichern. Ändert sich also der Familienstand eines Arbeitnehmers, z. B. durch Eheschließung, Tod oder Scheidung, übermitteln die nach Landesrecht zuständigen Meldebehörden die melderechtlichen Änderungen des Familienstandes automatisch an die Finanzverwaltung (= Bundeszentralamt für Steuern).

4.3.2.2 Steuerklassen

Heiraten Arbeitnehmer im Laufe des Kalenderjahres, gilt für die **automatisierte Bildung der Steuerklassen** Folgendes (§ 39e Abs. 3 Satz 3 EStG):

1. Es wird automatisch die Steuerklasse III gebildet, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, d. h. lediglich ein Ehegatte bezieht Arbeitslohn. Die Meldebehörde teilt der Finanzverwaltung die Identifikationsnummer des Ehegatten mit. Danach wird ermittelt, ob beide Ehegatten als Arbeitnehmer gemeldet sind.
2. Es wird automatisch die Steuerklasse IV/IV gebildet, wenn beide Eheleute als Arbeitnehmer registriert sind.

Sind beide Eheleute als Arbeitnehmer registriert, kann die Steuerklassenkombination III/V nicht automatisch gebildet werden. In diesen Fällen bedarf es eines entsprechenden Antrags zur Änderung der Steuerklassenkombination beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt. Die Änderung der Steuerklassen wird

in diesem Fall – abweichend von den üblichen Fällen des Wechsels der Steuerklassenkombination – mit Wirkung ab dem Tag der Eheschließung bzw. ab dem 1. des Heiratsmonats wirksam. Ein solcher Wechsel gilt zudem nicht als Änderung der Steuerklassen im Sinne eines Steuerklassenwechsels nach § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG. Das Recht, einmal jährlich die Steuerklassenkombination zu wechseln, bleibt also davon unberührt (§ 39 Abs. 6 Satz 4 EStG).

Ehegatten, die beide in einem Dienstverhältnis stehen, können darüber hinaus einmal im Laufe des Kalenderjahres beim Finanzamt eine Änderung der Steuerklassenkombination beantragen (Steuerklassenwechsel). Die beantragte Steuerklassenkombination wird in diesen Fällen mit Wirkung vom Beginn des Kalendermonats gebildet, der auf die Antragstellung folgt (§ 39 Abs. 6 Satz 5 EStG).

4.3.2.3 Kinderfreibeträge

Kinderfreibetragszähler werden als Lohnsteuerabzugsmerkmal in der Regel ab Beginn des Jahres der Geburt des Kindes bis zum Ablauf des Jahres gebildet, in dem die Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung des Kindes entfallen (Jahresprinzip).

Bei minderjährigen Kindern (i. S. d. § 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG) werden in den Steuerklassen I bis IV die Kinderfreibetragszähler bei beiden Elternteilen automatisch berücksichtigt, sofern Eltern und Kind in derselben Gemeinde wohnen. Für minderjährige Kinder, die nicht in der Wohnung des Arbeitnehmers gemeldet sind, setzt die Bildung der Kinderfreibetragszähler einen einmaligen Antrag voraus. Dabei ist der Nachweis beim Finanzamt durch Vorlage einer Geburtsurkunde des Kindes zu führen.

Für volljährige Kinder ist der Kinderfreibetrag von einem Antrag abhängig (§ 38b Abs. 2 Satz 2 EStG). Die Kinderfreibeträge können dann für mehrere Jahre gelten. Der Antrag kann nach § 38b Abs. 2 Satz 5 EStG nur nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck gestellt werden.

4.3.3 Anmeldung der Arbeitgeber

Zum Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale hat sich der Arbeitgeber bei der Finanzverwaltung über das Elster-Online-Portal zu authentifizieren (= registrieren) und seine Wirtschafts-Identifikationsnummer anzugeben (§ 39e Abs. 4 Satz 3 EStG). Da die Wirtschafts-Identifikationsnummer noch nicht zur Verfügung steht, erfolgt die erforderliche Anmeldung mit der Steuernummer der lohnsteuerlichen Betriebsstätte oder des

Teilbetriebs, in dem der für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebende Arbeitslohn des Arbeitnehmers ermittelt wird (§ 39e Abs. 9 EStG).

Der Arbeitgeber hat das für die Authentifizierung erforderliche elektronische Zertifikat einmalig im Elster-Online-Portal zu beantragen, um überhaupt eine Anmeldung der Arbeitnehmer und einen Abruf von ELStAM vornehmen zu können. Verfügt der Arbeitgeber bereits über ein entsprechendes Zertifikat (z. B. zur Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung), ist ein erneuter Antrag zum Erwerb eines elektronischen Zertifikats grundsätzlich nicht erforderlich.

Der Arbeitgeber oder sein Vertreter hat die bei ihm beschäftigten Arbeitnehmer für die Anwendung des elektronischen Verfahrens in der ELStAM-Datenbank anzumelden. Mit der Anmeldebestätigung werden dem Arbeitgeber die ELStAM des Arbeitnehmers zur Verfügung gestellt. Die Anmeldung musste zum Einstiegszeitpunkt für sämtliche, teilnehmende Beschäftigte und im laufenden Verfahren nur für neu eingestellte Arbeitnehmer erfolgen. Die erstmals gebildeten ELStAM sind für die dann jeweils nächst folgende Lohnabrechnung abzurufen und in das Lohnkonto zu übernehmen (§ 39e Abs. 4 Satz 2 EStG).

Um die programmgesteuerte Bildung der Steuerklasse zu gewährleisten, muss der Arbeitgeber bei der Anmeldung in der ELStAM-Datenbank auch angeben, ob es sich um ein erstes oder ein weiteres Dienstverhältnis des Arbeitnehmers handelt. Macht der Arbeitgeber hierzu keine Angaben, wird programmgesteuert ein weiteres Beschäftigungsverhältnis unterstellt (Steuerklasse VI).

4.3.4 Anwendung der abgerufenen ELSTAM

Die abgerufenen elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale sind vom Arbeitgeber für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs des Arbeitnehmers anzuwenden, bis

1. ihm das Bundeszentralamt für Steuern geänderte elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale zum Abruf bereitstellt oder
2. der Arbeitgeber dem Bundeszentralamt für Steuern die Beendigung des Dienstverhältnisses mitteilt.

Sie sind in der üblichen Lohnabrechnung anzugeben. Der Arbeitgeber ist verpflichtet, die vom Bundeszentralamt für Steuern bereitgestellten Mitteilungen und elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale monatlich anzufragen und abzurufen (§ 39e Abs. 5 EStG).

4.3.5 Rechte und Pflichten des Arbeitnehmers

4.3.5.1 Bekanntgabefiktion der Lohnsteuerabzugsmerkmale

Die Lohnsteuerabzugsmerkmale gelten gegenüber dem Arbeitnehmer als bekannt gegeben, sobald der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Ausdruck der Lohnabrechnung mit den darin ausgewiesenen elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen ausgehändigt oder elektronisch bereitgestellt hat. Die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale sind dem Steuerpflichtigen auf Antrag vom zuständigen Finanzamt mitzuteilen oder elektronisch bereitzustellen.

4.3.5.2 Mitteilungsverpflichtung bei Änderungen der ELSTAM

Ändern sich die Voraussetzungen für die Steuerklasse oder für die Zahl der Kinderfreibeträge **zuungunsten** des Arbeitnehmers, ist er **verpflichtet**, dies dem Finanzamt unverzüglich mitzuteilen und die Steuerklasse und die Zahl der Kinderfreibeträge umgehend ändern zu lassen. Dies gilt insbesondere, wenn die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende, für die die Steuerklasse II zur Anwendung kommt, entfallen (§ 39 Abs. 5 EStG).

Ändern sich die Voraussetzungen für die Steuerklasse oder für die Zahl der Kinderfreibeträge **zugunsten** des Arbeitnehmers, **kann** dieser beim Finanzamt die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale beantragen. Die Änderung ist mit Wirkung von dem ersten Tag des Monats an vorzunehmen, in dem erstmals die Voraussetzungen für die Änderung vorlagen (§ 39 Abs. 6 EStG; →*Kapitel 4.3.5.4*).

4.3.5.3 Sperrung der Abrufberechtigung

Der Steuerpflichtige kann beim zuständigen Finanzamt

1. den Arbeitgeber benennen, der zum Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen berechtigt ist (**Positivliste**) oder nicht berechtigt ist (**Negativliste**) oder
2. die Bildung oder die Bereitstellung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale allgemein sperren oder allgemein freischalten lassen (**Vollsperrung**).

Macht der Steuerpflichtige von seinem Recht Gebrauch, hat er die Positivliste, die Negativliste, die allgemeine Sperrung oder die allgemeine Freischaltung in einem bereitgestellten elektronischen Verfahren oder nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck dem Finanzamt zu übermitteln. Werden wegen einer Sperrung einem Arbeitgeber, der Daten abrufen möchte, keine elektronischen

Lohnsteuerabzugsmerkmale bereitgestellt, wird dem Arbeitgeber die Sperrung mitgeteilt und dieser hat die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI zu ermitteln (§ 39e Abs. 6 Satz 6 bis 8 EStG).

4.3.5.4 Beantragung ungünstigerer Lohnsteuerabzugsmerkmale

Auf Antrag des Arbeitnehmers kann eine für ihn ungünstigere Steuerklasse oder geringere Zahl der Kinderfreibeträge als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet werden. Dieser Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen und vom Arbeitnehmer eigenhändig zu unterschreiben (§ 38b Abs. 3 EStG).

4.3.6 Abschluss des Lohnsteuerabzugs

Bei Beendigung eines Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahres hat der Arbeitgeber das Lohnkonto des Arbeitnehmers abzuschließen. Aufgrund der Eintragungen im Lohnkonto hat der Arbeitgeber spätestens bis zum 28. Februar des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung vom 28.01.2003²⁶, die in § 41b Abs. 1 EStG bezeichneten Daten zu übermitteln (elektronische Lohnsteuerbescheinigung).²⁷ Es sind die in § 41b Abs. 1 EStG und dem BMF-Schreiben vom 15.09.2014²⁸ genannten Angaben zu machen.

Der ArbG hat dem ArbN einen nach amtlich vorgeschriebenem Muster gefertigten Ausdruck der elektronischen LSt-Bescheinigung auszuhändigen oder elektronisch bereitzustellen (§ 41b Abs. 1 Satz 3 EStG).

4.4 Kranken-, Renten- und Pflegeversicherung

Die Sozialversicherungsträger sind bei der Beurteilung, ob ein Beschäftigungsverhältnis gegen Arbeitsentgelt vorliegt, nicht an die Entscheidung der Finanzbehörden gebunden. Für die Beurteilung der Versicherungspflicht sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht die vertraglich erwünschten ausschlaggebend.

²⁶ Steuerdaten-Übermittlungsverordnung vom 28.01.2003, BGBl I 2003 S. 139, LEXinform 6409288

²⁷ Das Muster des Ausdrucks der elektr. LSt-Bescheinigung wird jährlich im BStBl Teil I gesondert bekannt gemacht. Zur Lohnsteuerbescheinigung 2015 s. das BMF, Schreiben vom 16.09.2014 (IV C 5 - S-2378 / 14 / 10001, BStBl I 2014 S. 1251, LEXinform 5235206

²⁸ BMF, Schreiben vom 15.09.2014, IV C 5 - S-2378 / 14 / 10001, BStBl I 2014 S. 1244, LEXinform 5235206

Die Sozialversicherungsbeiträge (Beiträge zur Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung) unterliegen grundsätzlich dem Halbteilungsgrundsatz, d. h., der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer teilen sich die abzuführenden Beträge.

Im Regelfall erfolgen Beitragsanpassungen zum 01.01. eines jeden Jahres; es können jedoch auch unterjährige Beitragsanpassungen zu beachten sein. Der Gesetzgeber setzt zudem jährlich Höchstbeträge für die einzelnen Versicherungsarten fest. Im Rahmen der Lohnabrechnung werden die Arbeitnehmerbeiträge vom Bruttoarbeitslohn abgezogen. Zusammen mit den Arbeitgeberbeiträgen werden die Gesamtbeiträge monatlich an die für den Mitarbeiter zuständige Krankenkasse überwiesen.

Übersicht über die Beitragssätze der gesetzlichen Sozialversicherung 2015 (in %)	
Rentenversicherung	18,7 Arbeitnehmer: 9,35 Arbeitgeber: 9,35
Arbeitslosenversicherung	3,0 Arbeitnehmer: 1,50 Arbeitgeber: 1,50
Krankenversicherung, allgemeiner Beitragssatz	14,6 Arbeitnehmer: 7,3 zusätzlich Sonderbeitrag der Krankenkassen Arbeitgeber: 7,3
Krankenversicherung, ermäßigter Beitragssatz	14,0 Arbeitnehmer: 7,00 Arbeitgeber: 7,00
Pflegeversicherung	2,35 Arbeitnehmer: 1,175 Arbeitgeber: 1,175 Ausnahme Sachsen: Arbeitnehmer: 1,675 Arbeitgeber: 0,675
Zuschlag für Kinderlose über 23 Jahre	Arbeitnehmer: 0,25

Information zu den Krankenversicherungsbeiträgen:

Der „**allgemeine Beitragssatz**“ gilt grundsätzlich für alle, die im Krankheitsfall einen Anspruch auf Entgeltfortzahlung für mindestens sechs Wochen haben. Er gilt für fast alle Arbeitnehmer und ist im Sozialgesetzbuch (§ 241 SGB V) festgeschrieben.

Für Mitglieder, die keinen Anspruch auf Krankengeld besitzen, wird ein „**ermäßigter Beitragssatz**“ zur Berechnung der Beiträge herangezogen. Dieser ist – wie auch der allgemeine Beitragssatz – im Sozialgesetzbuch (§ 243 SGB V) festgeschrieben. Er gilt insbesondere für Selbstständige ohne Anspruch auf Krankengeld, für freiwillig versicherte Rentner, Hausfrauen und -männer sowie Erwerbslose und Studenten.²⁹

Der **Zusatzbeitragssatz** wird zusätzlich zum gesetzlich festgelegten Beitragssatz (2015: 14,6 %) erhoben. Er wird von jeder Krankenkasse in Eigenregie festgelegt und ist damit direktes Wettbewerbskriterium. Der „durchschnittliche Zusatzbeitragssatz“ beträgt für 2015 0,9 %.

Information zu den Pflegeversicherungsbeiträgen:

Die Versicherungspflicht zur Pflegeversicherung ist an die Krankenversicherung gekoppelt. Dabei ist es unerheblich, ob die Versicherten Pflicht- oder freiwilliges Mitglied der jeweiligen Krankenkasse sind. Die Pflegeversicherung wird von der Krankenkasse über eine eigene „Pflegekasse“ durchgeführt. Wer sich (und seine Angehörigen) jedoch anderweitig im gleichwertigen Umfang gegen Pflegebedürftigkeit versichert, kann sich auf Antrag von der Versicherungspflicht zur Pflegeversicherung befreien lassen.

Die Beiträge zur Pflegeversicherung werden von allen Pflegekassen pauschal mit einem Beitragssatz von 2,35 % des Bruttoentgeltes berechnet und von Arbeitgeber und Arbeitnehmer je zur Hälfte getragen. Eine Ausnahme davon besteht für das Bundesland Sachsen. Da hier der Buß- und Bettag nicht der Finanzierung der Pflegeversicherung zum Opfer gefallen ist, teilt sich der Beitragssatz von 2,35 % nicht hälftig zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer auf. Die Arbeitgeber tragen hier 0,675 % und die Arbeitnehmer 1,675 %.

Wer privat krankenversichert ist, muss eine private Pflegeversicherung abschließen.

²⁹ s. unter www.krankenkassen-direkt.de

Schon seit 01.01.2005 zahlen Kinderlose einen Zusatzbeitrag zur Pflegeversicherung i. H. v. 0,25 Prozentpunkten. Der Beitragszuschlag ist alleine vom Mitglied zu zahlen, gilt jedoch nicht für Rentner, die vor dem 01.01.1940 geboren wurden, sowie Kinder und Jugendliche bis zum 23. Lebensjahr.

4.5 Umlageversicherungen

Arbeitgeber, die regelmäßig nicht mehr als 30 Arbeitnehmer beschäftigen – somit im Regelfall auch Arztpraxen –, nehmen an den Umlageversicherungen U1 und U2 teil. Über diese Umlageversicherungen nach dem Aufwendungsausgleichsgesetz³⁰ werden für kleinere Betriebe die finanziellen Risiken durch Krankheit (U1) und Mutterschaft (U2) der Arbeitnehmer und Auszubildenden abgesichert.

Die **Umlage U1** betrifft das Ausgleichsverfahren der Arbeitgeberaufwendungen bei Arbeitsunfähigkeit, d. h. die Lohnfortzahlung bei Krankheit. Die U1-Versicherung erstattet dem Arbeitgeber die Aufwendungen zur Entgeltfortzahlung für seine arbeitsunfähigen Arbeitnehmer. Die Kostenerstattung ist abhängig von den Satzungsregeln der Krankenkasse. Zuständig ist die Krankenkasse, bei der der entsprechende Arbeitnehmer pflichtversichert ist oder wäre. Für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse ist die Bundesknappschaft zuständig.

Die **Umlage U2** betrifft das Ausgleichsverfahren der Arbeitgeberaufwendungen bei Mutterschaftsleistungen. Arbeitnehmerinnen erhalten bei Mutterschaft von ihrem Arbeitgeber einen Zuschuss zum Mutterschaftsgeld. Er entspricht der Differenz zwischen dem Mutterschaftsgeld der Krankenkasse und dem letzten Nettoentgelt. Die U2-Versicherung erstattet dem Arbeitgeber diese Aufwendungen. Die Kostenerstattung beträgt grundsätzlich 100 %.

4.6 Abschlagszahlungen

Die einbehaltene Lohnsteuer ist für die Anmeldung und Abführung in dem Kalendermonat zu erfassen, in dem sie tatsächlich vorgenommen wird (vgl. R 39b.5 Abs. 4, 5 LStR). In diesem Fall darf der Lohnabrechnungszeitraum nicht länger als 5 Wochen bemessen sein. Spätestens 3 Wochen nach Ablauf des Lohnabrechnungszeitraums muss die Lohnabrechnung erfolgen.

³⁰ Aufwendungsausgleichsgesetz vom 22.12.2005, BGBl I 2005 S. 3686, LEXinform 6402828; ab 01.01.2016 gültige Fassung unter LEXinform 9121832

4.7 Gehaltsvorschuss

Gehaltsvorschüsse stellen Einnahmen aus der Beschäftigung dar; sie sind beitragspflichtig (§ 14 Abs. 1 SGB IV). Die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Erhebung von Lohnsteuer regelt § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG. Vorauszahlungen stellen laufenden Arbeitslohn dar, wenn sich die Vorauszahlungen ausschließlich auf Lohnzahlungszeiträume beziehen, die im Kalenderjahr der Zahlung enden (R 39b.2 Abs. 1 Nr. 6 LStR). Vorauszahlungen stellen einen sonstigen Bezug dar, wenn sich der Gesamtbetrag oder ein Teilbetrag der Vorauszahlung auf Lohnzahlungszeiträume bezieht, die in einem anderen Jahr als dem der Zahlung enden (R 39b.2 Abs. 2 Nr. 8 LStR).

4.8 Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge 2015

Gemäß § 23 Abs. 1 SGB IV sind die Sozialversicherungsbeiträge in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag des Monats fällig, in dem die Beschäftigung, mit der das Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen erzielt wird, ausgeübt worden ist oder als ausgeübt gilt.

Dies gilt nicht für die freiwillig Versicherten; hier sind die Bestimmungen der jeweiligen Krankenkasse zu beachten. Wenn die Fälligkeitsbeiträge nicht am Fälligkeitstag (§ 23 SGB IV) entrichtet werden, muss der Arbeitgeber für jeden angefangenen Monat der nicht rechtzeitig gezahlten Beiträge einen Säumniszuschlag von 1 % der rückständigen Beiträge zahlen (§ 24 Abs. 1 SGB IV). Die Einzugsstellen können unter bestimmten Umständen die Beiträge stunden, z. B. wenn die sofortige Einziehung mit erheblichen Härten verbunden wäre (§ 76 Abs. 2 Nr. 1 SGB IV). Beitragsansprüche verjähren in 4 Jahren nach Fälligkeit.

4.9 Bereitschaftsdienst

Die Vergütung für den ärztlichen Bereitschaftsdienst ist steuer- und sozialversicherungspflichtig. Dies gilt auch für Tätigkeiten, die sonn-, feiertags oder nachts ausgeübt werden (→ *Kapitel 2.6.2*). Bei einem Bereitschaftsdienst muss sich der Arbeitnehmer an einem vom Arbeitgeber bestimmten Ort aufhalten; bei der Rufbereitschaft hingegen ist der Ort durch den Arbeitnehmer frei wählbar, der ihm aber auch die Möglichkeit gibt, unverzüglich die Arbeit aufzunehmen.

5

Lohnsteuerhaftung

Gemäß § 41a EStG ist die Lohnsteuer spätestens am 10. Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums dem Finanzamt auf elektronischem Weg anzumelden. In Härtefällen kann auf die elektronische Übermittlung verzichtet werden (§ 41a Abs. 1 S. 3 EStG).

Der Arbeitgeber hat weitreichende haftungs- und strafrechtlich relevante Pflichten. Er hat die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten. Der Arbeitnehmer hat seinerseits dem Arbeitgeber die von einem Dritten gewährten Bezüge am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums anzugeben; wenn der Arbeitnehmer keine Angabe oder eine erkennbar unrichtige Angabe macht, muss der Arbeitgeber dies dem Betriebsstättenfinanzamt anzeigen. Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern.

Der Arbeitgeber haftet nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG für die Lohnsteuer:

1. die er einzubehalten und abzuführen hat,
2. die er beim Lohnsteuer-Jahresausgleich zu Unrecht erstattet hat,
3. die aufgrund fehlerhafter Angaben im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung verkürzt wird,
4. die in den Fällen des § 38 Abs. 3a EStG der Dritte zu übernehmen hat.

Der Haftungstatbestand erstreckt sich auch auf die pauschale Lohnsteuer. Soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, sind der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner.

Das Betriebsstättenfinanzamt kann die Steuerschuld oder Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen. Der Arbeitgeber kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird. Wird der Arbeitgeber nach § 42d EStG als Haftungsschuldner in Anspruch genommen, ist ein Haftungsbescheid zu erlassen. Darin sind die für das Entschließungs- und Auswahlermessen maßgebenden Gründe anzugeben.

Für die durch Haftungsbescheid oder Nachforderungsbescheid angeforderten Steuerbeträge wird eine Zahlungsfrist von einem Monat gesetzt.

5 Lohnsteuerhaftung

Sollte der Arzt eine Praxis übernommen haben, ist zu prüfen, inwieweit dieser für die Steuerlast des Vorgängers haftet. Nach § 75 AO haftet der Erwerber eines Betriebs generell für die Betriebssteuern und Steuerabzugsbeträge, wie die Lohnsteuer, sofern die Steuern seit Beginn des letzten, vor der Übergangung liegenden Kalenderjahres entstanden sind und bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet werden. Steuerliche Nebenleistungen, wie Säumniszuschläge und Zinsen sind von der Haftung ausgenommen.

Besondere Haftungsrisiken können und müssen bei Teilzeitbeschäftigungen eingegrenzt werden. Arbeitgeber müssen prüfen, ob weitere Beschäftigungsverhältnisse vorliegen. Selbst wenn ein geringfügig Beschäftigter seinem Arbeitgeber vorspiegelt, er habe keine weiteren Minijobs, muss der Arbeitgeber dennoch nachträglich Sozialversicherungsbeiträge nachzahlen, soweit die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist.³¹ Der Praxisinhaber hat, wenn er nachweisen kann, dass der Mitarbeiter falsche Aussagen getroffen hat, Anspruch auf Regress gegen den Mitarbeiter bzw. die Mitarbeiterin. Seit den Entscheidungen des Bundessozialgerichts vom 15.07.2009³² ist klargestellt, dass jeder Arbeitgeber nach den Geringfügigkeitsrichtlinien verpflichtet ist, sich beim Minijobber nach anderen Beschäftigungen zu erkundigen. Wenn diese Verpflichtung nicht erfüllt wird, müssen rückwirkend Beiträge gezahlt werden (§ 8 Abs. 2 S. 4 SGB IV).

► Praxistipp

Bei Aufnahme der Tätigkeit sollte vorgesehen werden, dass der neue Mitarbeiter eine Erklärung über die aktuell ausgeübten Tätigkeiten schriftlich abgibt. Eine derartige Erklärung kann auch nicht abgelehnt werden. Zudem sollte die neue Kraft auch darüber belehrt werden, dass sie verpflichtet ist, jede weitere Arbeitsaufnahme anzuzeigen.

³¹ vgl. Hessisches LSG, Urteil vom 21.08.2006, L 1 KR 366/01

³² BSG, Urteile vom 15.07.2009, B 12 R 1/08 R und B 12 R 5/08 R

6

Teilzeitkräfte und Minijob

6.1 Begriffsbestimmung

Teilzeitbeschäftigt ist ein Arbeitnehmer, dessen regelmäßige Wochenarbeitszeit kürzer ist als die eines vergleichbaren Vollzeit beschäftigten Arbeitnehmers (§ 2 TzBfG). Ist eine regelmäßige Wochenarbeitszeit nicht vereinbart, so ist ein Arbeitnehmer teilzeitbeschäftigt, wenn seine regelmäßige Arbeitszeit im Durchschnitt eines bis zu einem Jahr reichenden Beschäftigungszeitraums unter der eines vergleichbaren Vollzeit beschäftigten Arbeitnehmers liegt. Vergleichbar ist ein Vollzeitbeschäftigter Arbeitnehmer des Betriebes mit derselben Art des Arbeitsverhältnisses und der gleichen oder einer ähnlichen Tätigkeit. Gibt es im Betrieb keinen vergleichbaren vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmer, so ist der vergleichbare vollzeitbeschäftigte Arbeitnehmer aufgrund des anwendbaren Tarifvertrages zu bestimmen.

6.2 Geringfügig entlohnte Beschäftigungen

6.2.1 Grundsätzliches

Informationen zu den geringfügig entlohten und den kurzfristig Beschäftigten enthalten die Geringfügigkeits-Richtlinien 2015 vom 12.11.2014 der Spitzenverbände der Sozialversicherung. Zur Übergangsregelung ab 01.01.2013 → *Kapitel 11.6*.

Eine geringfügig entlohnte Beschäftigung liegt vor, wenn das regelmäßige Arbeitsentgelt 450 Euro im Monat nicht übersteigt. Die wöchentliche Arbeitszeit ist dabei unerheblich. Bei der Ermittlung des regelmäßigen monatlichen Arbeitsentgelts sind sowohl die laufenden Einnahmen als auch einmalige Einnahmen aus der Beschäftigung (z. B. Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld etc.), zu berücksichtigen. Steuerfreie Arbeitsentgelte gehören nicht zum sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt.

Für Arbeitsentgelte aus geringfügiger Beschäftigung sind pauschale Beitragsätze i. H. v.:

1. 13 % in der Krankenversicherung und
2. 15 % in der Rentenversicherung

zu entrichten. Pauschale Beiträge zur Pflege- und Arbeitslosenversicherung fallen nicht an.

Zu 1.: Pauschale Beiträge zur Krankenversicherung sind zu bezahlen, wenn der Arbeitnehmer Mitglied der Gesetzlichen Krankenversicherung ist (z. B. als freiwillig Versicherter). Die pauschale Beitragszahlung entfällt für privat oder gar nicht Krankenversicherte Personen. Pflichtbeiträge zur Krankenversicherung sind zu bezahlen, wenn eine geringfügige Beschäftigung z. B. mit einer Hauptbeschäftigung zusammenzurechnen ist, in diesem Fall sind keine Pauschalbeiträge zu bezahlen.

Zu 2.: Pauschale Rentenversicherungsbeiträge sind zu bezahlen, wenn der geringfügig Beschäftigte:

- auf Antrag in der geringfügigen Beschäftigung rentenversicherungsfrei ist,
- von der Rentenversicherungspflicht befreit ist oder
- gem. § 5 Abs. 4 SGB VI (Altersrentner/Beamtenpensionär) rentenversicherungsfrei ist.

Pflichtbeiträge zur Rentenversicherung sind zu bezahlen, wenn eine Haupt- und eine Nebenbeschäftigung zusammengerechnet werden. Wird die geringfügige Beschäftigung weniger als einen Monat ausgeübt (Beschäftigung beginnt oder endet im Lauf des Monats) so ist für die diesen Zeitraum ein anteiliger Monatswert wie folgt zu berechnen: 450 Euro × Kalendertage des Beschäftigungsverhältnisses : 30.

Wird die 450 Euro-Grenze gelegentlich überschritten, so ist dies dann unschädlich, wenn die Überschreitung höchstens zweimal im Jahr vorkommt und es sich um eine unvorhergesehene Überschreitung handelt (z. B. Krankheitsvertretung).

6.2.2 Besonderheiten

6.2.2.1 Ausübung mehrerer geringfügig entlohnter Beschäftigungen nebeneinander

Ein Arbeitnehmer kann eine oder mehrere entlohnte Beschäftigungen nebeneinander ausüben und verschiedene Rechtsstellungen (Rentner, Beamter, etc.) haben.

Werden mehrere 450-Euro-Jobs bei verschiedenen Arbeitgebern ausgeübt, sind die Arbeitsentgelte der Beschäftigungen zusammenzurechnen. Ist das zusammengerechnete Arbeitsentgelt

- niedriger als 450 Euro sind vom Arbeitgeber pauschale Beiträge zur Krankenversicherung i. H. v. 13 % und zur Rentenversicherung i. H. v. 15 % des Arbeitsentgelts zu zahlen,
- höher als 450 Euro, besteht ab diesem Zeitpunkt für diese Beschäftigungen Sozialversicherungspflicht.

Beispiel: Eine Aushilfe vollbringt beim Arzt A gegen ein monatliches Arbeitsentgelt von 130 Euro und beim Arzt B gegen ein monatliches Arbeitsentgelt von 180 Euro Reinigungsdienste.

Lösung: Die Aushilfe ist in beiden Beschäftigungen versicherungsfrei, weil das Arbeitsentgelt aus beiden Beschäftigungen 450 Euro nicht übersteigt.

6.2.2.2 Ausübung von geringfügig entlohten und kurzfristigen Beschäftigungen nebeneinander

Geringfügig entlohnte Beschäftigungen und kurzfristige Beschäftigungen werden nicht zusammengerechnet, können also nebeneinander ausgeübt werden.

6.2.2.3 Ausübung einer geringfügig entlohten Beschäftigung und einer versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung

Übt ein Arbeitnehmer neben der sozialversicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung noch eine geringfügig entlohnte Beschäftigung aus, findet eine Zusammenrechnung nicht statt. Der Minijob ist sozialversicherungsfrei, lediglich die pauschalen Beiträge zur Renten- und Krankenversicherung sind ggf. zu entrichten.

Beispiel: Die Arztehefrau Helene Müller übt neben ihrer Hauptbeschäftigung (Entgelt: 2.000 Euro/Monat einen 450 Euro-Job in der Praxis ihres Mannes aus. Frau Müller hat sich nach § 6 Abs. 1b SGB VI von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung befreien lassen.

Lösung: Die beiden Arbeitsverhältnisse werden für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge nicht zusammengerechnet. Der Lohn i. H. v. 450 Euro wird an Frau Müller ohne Abzüge ausbezahlt.

Ihr Ehemann muss folgende Pauschalabgaben zahlen:

Lohnsteuer inklusive Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer
2 % pauschal = 9,00 Euro

Krankenversicherung 13 % pauschal = 58,50 Euro

Rentenversicherung 15 % pauschal = 67,50 Euro

Außerdem sind die Umlagen nach dem Aufwendungsausgleichsgesetz abzuführen.

6.2.2.4 Ausübung mehrerer geringfügig entlohnter Beschäftigungen und einer versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung

Beschäftigt ein Arzt Personen, die neben ihrer sozialversicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung noch mehrere geringfügig entlohnte Beschäftigungen ausüben, findet eine **Zusammenrechnung der zuerst aufgenommenen** geringfügigen Beschäftigung mit der Hauptbeschäftigung nicht statt. Die weiteren geringfügig entlohnten Beschäftigungen sind allerdings für Zwecke der Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung mit der Hauptbeschäftigung zusammenzurechnen, hier entsteht also Versicherungspflicht. Lediglich in der **Arbeitslosenversicherung** ist eine **Zusammenrechnung** von Haupt- und Nebenbeschäftigung generell **nicht zulässig**, dies gilt auch für eine Zusammenrechnung mehrerer Minijobs untereinander, wenn diese neben einer versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung ausgeübt werden, d. h. die Minijobs sind von der Arbeitslosenversicherung befreit.

Versichert ein geringfügig Beschäftigter wahrheitswidrig seinem Arbeitgeber, dass er keinen weiteren „Minijobs“ nachgeht, so muss der Arbeitgeber trotz fehlender Kenntnis nachträglich Beiträge zur Kranken-, Renten-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung zahlen. Der Arbeitgeber kann sich gegen eine Beitragsnachforderung schützen, indem er regelmäßig beim zuständigen Sozialversicherungsträger beantragt, Ermittlungen einzuleiten und über die Versicherungs- und Beitragspflicht zu entscheiden.³³

Es ist deshalb bei der Beschäftigung von geringfügig entlohnten und kurzfristig Beschäftigten folgendes zu empfehlen:

- Die Beschäftigten sollten vor dem Beginn ihrer Beschäftigung eine Erklärung über alle im laufenden Kalenderjahr bislang ausgeübten Tätigkeiten unterzeichnen.

³³ s. LSG Hessen, Beschluss vom 21.08.2006, L 1 KR -366/02, LEXinform 0871699

- Die Erklärung sollte eine Belehrung darüber enthalten, dass der Beschäftigte verpflichtet ist, dem Arzt auch andere neue Beschäftigungen zu melden, die erst später aufgenommen werden.
- Die Erklärung sollte die Folgen der fehlenden, falschen oder unvollständigen Angaben enthalten.

6.2.2.5 Krankenversicherungsfreie Hauptbeschäftigung von Arbeitnehmern und ein Minijob

Beschäftigt ein Arzt Personen, die eine krankenversicherungsfreie Hauptbeschäftigung ausüben (Arbeitnehmer, die in der Krankenversicherung die Jahresarbeitsentgeltgrenze übersteigen) in Form eines Minijobs, ist eine Zusammenrechnung der Hauptbeschäftigung mit dem Minijob nicht zulässig, d. h. es besteht auch für den Minijob Krankenversicherungsfreiheit. Allerdings sind auch hier die Pauschalbeiträge zur Kranken- und Rentenversicherung zu entrichten.

6.2.2.6 Krankenversicherungsfreie Hauptbeschäftigung von Arbeitnehmern- und mehrere Minijobs

In der Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung entsteht keine Versicherungspflicht. In der Rentenversicherung gilt Folgendes: Der zuerst aufgenommene Nebenjob ist versicherungsfrei, für alle anderen Nebenjobs besteht Versicherungspflicht. Die Pauschalbeiträge zur Kranken- und Rentenversicherung sind für den ersten Minijob zu entrichten. Für den zweiten Minijob fallen wegen der Rentenversicherungspflicht nur die pauschalen Beiträge zur Krankenversicherung an.

6.2.3 Minijobs und der Verzicht auf die Rentenversicherungspflicht

Ab 01.01.2013 ist für geringfügig Beschäftigte die Versicherungspflicht in der Rentenversicherung die Regel. Dabei tragen die Versicherten den Differenzbetrag zum Pauschalbeitrag des Arbeitgebers und können u.a. Ansprüche auf Erwerbsminderungsrente erwerben. Zudem können durch die Versicherungszeiten Lücken in der Versicherungsbiografie vermieden werden.

Die Versicherungsfreiheit in der Rentenversicherung kraft Gesetzes (§ 5 Abs. 2 SGB VI) gilt nicht für geringfügig entlohnt Beschäftigte, sondern nur für die übrigen Personengruppen (selbstständig Tätige, kurzfristig Beschäftigte).

Nach § 6 Abs. 1b SGB VI steht es den geringfügig Beschäftigten frei, sich auf Antrag von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung befreien zu lassen (Opt-out). Dann bleibt es bei dem Pauschalbeitrag des Arbeitgebers zur Rentenversicherung und es tritt Versicherungsfreiheit ein.

In der Rentenversicherung besteht Versicherungsfreiheit bei einer kurzfristigen Beschäftigung i. S. d. § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV.

Für das geringfügig versicherungspflichtige Arbeitsentgelt bis max. 450 Euro trägt der ArbG 15 % und der ArbN den Restprozentsatz von 3,7 % (ergibt insgesamt den Rentenversicherungsbeitragssatz von 18,7 %, § 168 Abs. 1 Nr. 1b SGB VI).

Im Falle der **Rentenversicherungspflicht** ist als **Mindestbeitragsbemessungsgrundlage** nach § 163 Abs. 8 SGB VI ein Betrag i. H. v. 175 Euro zugrunde zu legen. Als Versicherungsbeitrag sind insgesamt demnach 18,7 % von 175 Euro = 32,73 Euro zu entrichten. Ist das Arbeitsentgelt niedriger als 175 Euro, bezahlt der ArbG 15 % dieses Entgelts und der geringfügig Beschäftigte muss die Differenz zum Betrag von 32,73 Euro (18,7 % von 175 Euro) selbst bezahlen.

6.3 Kurzfristige, gelegentliche Beschäftigungen oder Saisonbeschäftigungen

6.3.1 Allgemeines

Kurzfristige Beschäftigungen unterliegen nicht der Sozialversicherungspflicht. Eine kurzfristige Beschäftigung liegt vor, wenn das monatlich gezahlte Arbeitsentgelt zwar über der Entgeltgrenze einer geringfügig entlohnten Beschäftigung liegt (450 Euro im Monat), die Beschäftigung innerhalb eines Kalenderjahres aber:

- drei Monate oder insgesamt 70 Arbeitstage nicht überschreitet,
- entweder vertraglich oder
- nach der Art des Beschäftigungsverhältnisses begrenzt angelegt ist und nicht berufsmäßig ausgeübt wird. Eine Beschäftigung wird berufsmäßig ausgeübt, wenn der Beschäftigte seinen Lebensunterhalt dadurch überwiegend erwirbt, sodass seine wirtschaftliche Stellung zu einem erheblichen Teil auf der Beschäftigung beruht.

Mehrere kurzfristige, gelegentlich nacheinander ausgeübte Beschäftigungen sind zusammenzurechnen. Erfüllt eine Beschäftigung gleichzeitig die Voraussetzungen einer geringfügig entlohnten Beschäftigung, so wird diese Beschäftigung nicht angerechnet.

6.3.2 Kurzfristige Beschäftigung nach einem Mini-Job

Von einem Dauerarbeitsverhältnis wird gesprochen, wenn das Arbeitsverhältnis von vornherein auf ständige Wiederholung ausgerichtet ist und über einen längeren Zeitraum ausgeübt wird. Arbeitnehmer, die ein Dauerbeschäftigungsverhältnis ausüben, sind nicht kurzfristig beschäftigt. Eine Dauerbeschäftigung liegt vor, wenn die Vereinbarung:

- für einen Zeitraum von mehr als einem Jahr abgeschlossen wird, oder
- für einen Zeitraum von weniger als einem Jahr abgeschlossen wird und während oder unmittelbar nach Ende dieses Zeitraums bzw. weniger als zwei Monate danach eine neue Vereinbarung getroffen wird.

Als Ergebnis tritt rückwirkend im Moment der Vereinbarung der Beschäftigung Versicherungspflicht ein.

6.4 Gleitzone

Beschäftigen Ärzte Arbeitnehmer mit einem monatlichen Arbeitsentgelt von 450,01 Euro bis 850,00 Euro, besteht für den Arzt volle Versicherungspflicht für den Arbeitgeberanteil in der Sozialversicherung. Der Arbeitnehmer hat nur einen geringeren Beitrag zu bezahlen, wobei die Beitragsbelastung des Arbeitnehmers mit dem Einkommen bis hin zu einem Verdienst von 850 Euro ansteigt. Je näher das Arbeitsentgelt an die 850 Euro heranreicht, desto höher wird der Arbeitnehmeranteil, bis er bei 850 Euro den normalen, hälftigen Beitragsanteil erreicht.

6.5 Meldepflicht für geringfügig und kurzfristig Beschäftigte und für Beschäftigte in der Gleitzone

Die Arbeitgeber haben für geringfügig entlohnte Beschäftigte folgende Meldungen zu erstatten:

- Anmeldungen,
- Abmeldungen,
- Unterbrechungsmeldungen,

- Jahresmeldungen,
- Meldungen von einmalig gezahltem Arbeitsentgelt,
- Meldungen in Insolvenzfällen.

6.6 Pauschale Steuerberechnung nach § 40a EStG (pauschale Besteuerung der Bezüge von Teilzeit- und Aushilfskräften)

Die Darstellung der sogenannten geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse (Mini-Jobs) bzw. kurzfristigen Beschäftigungsverhältnisse erfolgt für die steuerlichen Sachverhalte:

- der kurzfristigen Beschäftigungsverhältnisse → *Kapitel 6.6.1*,
- der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse (Mini-Jobs) → *Kapitel 6.6.2*.

Die steuerlichen Regelungen hängen von der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung des Beschäftigungsverhältnisses ab (s. o.), d. h. die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung ist zuerst durchzuführen, nach dieser Einordnung bestimmt sich dann die steuerrechtliche Behandlung. Zur Berechnung der Lohnkirchensteuer bei der Lohnsteuerpauschalierung → *Kapitel 10.14.6*.

6.6.1 Der Arbeitnehmer ist kurzfristig beschäftigt (§ 40a Abs. 1 und 4 EStG)

Der Arbeitnehmer ist kurzfristig beschäftigt, wenn es sich um eine gelegentliche, nicht regelmäßig wiederkehrende Beschäftigung, die 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht überschreitet, handelt (Sonn- und Feiertage, Krankheits- oder Urlaubstage sind dabei nicht einzubeziehen) und

- der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer durchschnittlich je Arbeitstag 62 Euro nicht übersteigt oder
- die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird und
- der durchschnittliche Stundenlohn nicht mehr als 12 Euro beträgt.

Gelegentlich nicht regelmäßig bedeutet, dass keine feste Wiederholungsabsicht der Beschäftigung besteht, d. h. dass die erneute Tätigkeit nicht von vornherein geplant war. Es ist aber zulässig, wenn es tatsächlich zu Wiederholungen der Tätigkeit kommt. Entscheidend ist, dass die erneute Tätigkeit nicht bereits von vornherein vereinbart worden ist. Sind die oben genannten Voraussetzungen erfüllt, so kann eine Pauschalierung der Lohnsteuer i. H. v.

25 % des Arbeitslohns unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug erfolgen. Liegen die o.g. Voraussetzungen nicht vor, so ist die Versteuerung anhand der Merkmale der Lohnsteuerkarte oder Ersatzbescheinigung des Arbeitnehmers vorzunehmen.

6.6.2 Der Arbeitnehmer ist in geringem Umfang und gegen geringes Entgelt beschäftigt/Mini-Jobs (§ 40a Abs. 2 EStG)

Eine geringfügig entlohnte Beschäftigung liegt vor, wenn das regelmäßige Arbeitsentgelt 450 Euro im Monat nicht übersteigt (s. o.).

Erhält der Arbeitnehmer im Rahmen des geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses Sonderzuwendungen (z. B. Urlaubs- und Weihnachtsgeld) sind diese bei der Ermittlung des regelmäßigen Arbeitsentgelts zu berücksichtigen.

Beispiel: Die Reinigungskraft des Arztes Dr. A erhält neben einem monatlichen Arbeitsentgelt i. H. v. 430 Euro auch ein Weihnachtsgeld i. H. v. ebenfalls 430 Euro.

Lösung: Monatslohn 430 Euro × 12 Monate	5.160 Euro
Weihnachtsgeld	430 Euro
Jahreslohn	5.590 Euro

Der durchschnittliche Monatslohn beträgt 5.590 Euro/12 Monate = 465,83 Euro und liegt damit über 450 Euro im Monat. Es liegt keine geringfügig entlohnte Beschäftigung vor.

Wird die geringfügige Beschäftigung weniger als einen Monat ausgeübt (Beschäftigung beginnt oder endet im Lauf des Monats) so ist für diesen Zeitraum ein anteiliger Monatswert wie folgt zu berechnen: 450 Euro × Kalendertage des Beschäftigungsverhältnisses : 30.

Wird die 450 Euro-Grenze gelegentlich überschritten, so ist dies dann unschädlich, wenn die Überschreitung höchstens zweimal im Jahr vorkommt und es sich um eine unvorhergesehene Überschreitung handelt (z. B. Krankheitsvertretung).

Steuerfrei bezogener Arbeitslohn (→Kapitel 2.6) bleibt bei der Prüfung der 450 Euro-Grenze außer Betracht.

Der Arzt hat für den Lohnsteuerabzug folgende Möglichkeiten:

1. Pauschsteuer i. H. v. 2 %

Auf das Arbeitsentgelt ist unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e Abs. 4 Satz 2 EStG) oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Abs. 3 oder § 39e Abs. 7 oder Abs. 8 EStG) gem. § 40a Abs. 5, § 40 Abs. 3 EStG eine vom Arbeitgeber geschuldete Pauschsteuer i. H. v. 2 % zu erheben, die den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer – auch, wenn der Arbeitnehmer kein Mitglied der Kirche ist – umfasst (s. § 40a Abs. 2 EStG). Die Pauschsteuer kann nur dann erhoben werden, wenn entweder Pauschalbeiträge zur Rentenversicherung gezahlt werden, weil der Arbeitnehmer auf die Rentenversicherungspflicht verzichtet hat oder weil Aufstockungsbeiträge zur Rentenversicherung zu zahlen sind (s. o.). Die 2 %-ige Pauschsteuer beinhaltet auch den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer.

Die Pauschsteuer kann gem. § 40a Abs. 5 i. V. m. § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG vom Arzt auf den Arbeitnehmer abgewälzt werden. Bei einer Bruttolohnabrede hat der Arbeitnehmer dann die pauschale Lohnsteuer im Innenverhältnis zu tragen, wenn nicht die Übernahme der Steuer durch den Arbeitgeber vereinbart ist.³⁴

Der Arzt hat die Pauschsteuer an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See, Nebenstelle Cottbus zu entrichten.

2. Pauschsteuer i. H. v. 20 %

Die unter 1. genannte Pauschsteuer i. H. v. 2 % kann nicht erhoben werden, wenn:

- für den Arbeitnehmer keine pauschalen Beiträge zur Rentenversicherung (z. B. weil zwei geringfügig entlohnte Beschäftigten vorliegen),
- oder keine Aufstockungsbeiträge

bezahlt werden.

³⁴ BAG, Urteil vom 01.02.2006, 5 AZR 628/04, DB 2006 S. 1059, LEXinform 1540088

In diesen Fällen ist unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e Abs. 4 Satz 2 EStG) oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug auf das Arbeitsentgelt gem. § 40a Abs. 2a EStG eine vom Arbeitgeber geschuldete Pauschsteuer i. H. v. 20 % zu erheben. Die Pauschsteuer kann gemäß § 40a Abs. 5 i. V. m. § 40 Abs. 3 Satz 2, 1. Halbsatz EStG vom Arzt auf den Arbeitnehmer abgewälzt werden. Zusätzlich zur pauschalen Lohnsteuer sind der Solidaritätszuschlag und ggf. die Kirchensteuer noch zu berechnen. Der Arzt hat die Pauschsteuer an das Finanzamt zu überweisen.

3. Besteuerung nach Lohnsteuerabzugsmerkmalen oder Ersatzbescheinigung

Wird keine Pauschalsteuer nach 1. oder 2. erhoben, ist die vom Arbeitnehmer zu tragende Lohnsteuer vom Arbeitsentgelt nach den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen oder der vorgelegten Ersatzbescheinigung zu erheben. Der Arzt hat die Lohnsteuer an das Finanzamt zu überweisen.

Geringfügig beschäftigte Arbeitnehmer müssen den Arzt über Vorbeschäftigungen oder aktuelle weitere Beschäftigungen informieren, damit der Arzt prüfen kann, ob eine kurzfristige Beschäftigung, eine geringfügig entlohnte Beschäftigung mit anderen geringfügig entlohnten Beschäftigungen oder mit einer nicht geringfügigen versicherungspflichtigen Beschäftigung zusammenzurechnen ist.

7

Der Mindestlohn ab 2015

Durch das Gesetz zur Regelung eines allgemeinen Mindestlohns³⁵ wird ein allgemeiner Mindestlohn eingeführt. Dieser beträgt ab dem 01.01.2015 8,50 Euro je Zeitstunde (§ 1 Abs. 2 MiLoG). Nur in Bereichen, wo Branchenverträge repräsentativer Tarifpartner existieren, die weniger als 8,50 Euro vorsehen, behalten diese auch nach dem 01.01.2015 ihre Gültigkeit. Ab dem 01.01.2017 müssen abweichende Regelungen in diesem Sinne mindestens ein Entgelt von brutto 8,50 Euro je Zeitstunde vorsehen (§ 24 Abs. 1 MiLoG). Höhere Branchenmindestlöhne gehen aber immer vor. Die Arbeitgeber sind nach § 20 MiLoG verpflichtet, ihren im Inland beschäftigten Arbeitnehmern ein Arbeitsentgelt mindestens i. H. d. Mindestlohns zu zahlen. Die Einhaltung des Mindestlohns wird von der Zollverwaltung kontrolliert. Verstöße können mit Geldbußen von bis zu 500.000 Euro geahndet werden (§ 21 MiLoG).

Nach § 22 MiLoG gilt der Mindestlohn u. a. nicht für:

- Auszubildende,
- Langzeitarbeitslose in den ersten sechs Monaten ihrer Beschäftigung,
- Jugendliche unter 18 Jahren ohne abgeschlossene Berufsausbildung,
- Praktikanten, die ein Pflichtpraktikum nach Schul-, Ausbildungs- oder Studienordnung leisten,
- Praktikanten, die ein Orientierungs-Praktikum von bis zu drei Monaten vor Berufsausbildung oder Studium leisten,
- Praktikanten, die ein Praktikum von bis zu drei Monaten begleitend zu einer Berufs- oder Hochschulausbildung leisten.
- Geht ein derartiges Praktikum über drei Monate hinaus, muss ab dem vierten Monat Mindestlohn gezahlt werden.
- Berufseinstiegs- und Vorbereitungsqualifizierungen.

³⁵ Gesetz zur Regelung eines allgemeinen Mindestlohns vom 11.08.2014, BGBl I 2014 S. 1348, LEXinform 9121289

8

Beschäftigung von Aushilfskräften und Stolpersteine

8.1 Arbeitsvertragliche Bestimmungen

Aushilfsarbeitsverhältnisse werden von vornherein nur für einen vorübergehenden betrieblichen Bedarf abgeschlossen. Regelmäßig werden Aushilfsarbeitskräfte nur befristet eingestellt. Gemäß § 14 TzBfG ist die Befristung eines Arbeitsvertrages dann zulässig, wenn sie durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt ist. Ein sachlicher Grund liegt insbesondere vor wenn:

- der betriebliche Bedarf an der Arbeitsleistung nur vorübergehend besteht,
- die Befristung im Anschluss an eine Ausbildung oder ein Studium erfolgt, um den Übergang des Arbeitnehmers in eine Anschlussbeschäftigung zu erleichtern,
- der Arbeitnehmer zur Vertretung eines anderen Arbeitnehmers beschäftigt wird,
- die Eigenart der Arbeitsleistung die Befristung rechtfertigt,
- die Befristung zur Erprobung erfolgt,
- in der Person des Arbeitnehmers liegende Gründe die Befristung rechtfertigen.

Die kalendermäßige Befristung eines Arbeitsvertrages ohne Vorliegen eines sachlichen Grundes ist bis zur Dauer von 2 Jahren zulässig; bis zu dieser Gesamtdauer von zwei Jahren ist auch die höchstens dreimalige Verlängerung eines kalendermäßig befristeten Arbeitsvertrages zulässig.

Attraktiv ist die Befristung für Existenzgründer. In den ersten 4 Jahren nach der Gründung eines Unternehmens ist die kalendermäßige Befristung eines Arbeitsvertrages ohne Vorliegen eines sachlichen Grundes bis zur Dauer von 4 Jahren zulässig; bis zu dieser Gesamtdauer von 4 Jahren ist auch die mehrfache Verlängerung eines kalendermäßig befristeten Arbeitsvertrages zulässig. Maßgebend für den Zeitpunkt der Gründung des Unternehmens ist die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit, die nach § 138 AO der Gemeinde oder dem Finanzamt mitzuteilen ist (§ 14 Abs. 2a TzBfG).

Die kalendermäßige Befristung eines Arbeitsvertrages ohne Vorliegen eines sachlichen Grundes ist bis zu einer Dauer von 5 Jahren zulässig, wenn der Arbeitnehmer bei Beginn des befristeten Arbeitsverhältnisses das 52. Lebens-

jahr vollendet hat und unmittelbar vor Beginn des befristeten Arbeitsverhältnisses mindestens 4 Monate beschäftigungslos i. S. d. § 19 Abs. 1 Nr. 1 SGB III gewesen ist oder an einer öffentlich geförderten Beschäftigungsmaßnahme nach dem SGB II oder SGB III teilgenommen hat. Bis zu der Gesamtdauer von 5 Jahren ist auch die mehrfache Verlängerung des Arbeitsvertrags zulässig (§ 14 Abs. 3 TzBfG).

8.2 Steuerrechtliche Bestimmungen

Steuerrechtlich gesehen werden als Aushilfskräfte (kurzfristig Beschäftigte oder Saisonkräfte) die Arbeitnehmer angesehen, bei denen die folgenden Bedingungen erfüllt sind:

1. die Beschäftigung darf 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht überschreiten; dabei werden arbeitsfreie Samstage, Sonn- und Feiertage nicht mitgezählt,
2. der durchschnittliche Stundenlohn darf nicht mehr als 12 Euro pro Stunde bzw. 62 Euro pro Tag betragen und
3. der Arbeitnehmer darf nur gelegentlich beschäftigt werden, die Beschäftigung muss zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich sein.

Der Arbeitgeber kann auf den Aushilfslohn pauschale Lohnsteuer in Höhe von 25 %, 20 % bzw. 2 % bei einem 450 Euro-Job entrichten. In diesem Fall können die Arbeitsvertragsparteien auch vereinbaren, dass die pauschale Lohnsteuer vom Arbeitnehmer übernommen wird. Somit muss der Arbeitgeber diese vom Netto-Lohn einbehalten.

8.2.1 Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen

In der Sozialversicherung ist der Begriff Aushilfskraft nicht geregelt. Es werden auch hier die Kriterien des § 7 Abs. 1 SGB IV über die Arbeitnehmerschaft herangezogen. Beschäftigung ist danach grundsätzlich die nichtselbständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis. Anhaltspunkte für eine Beschäftigung sind eine Tätigkeit nach Weisungen und eine Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers. Die Tätigkeit kann eine geringfügige Beschäftigung sein. Unabhängig von der Höhe des Entgelts liegt eine kurzfristige Beschäftigung vor (Saisonbeschäftigung, Aushilfe), wenn das Beschäftigungsverhältnis auf längstens 3 Monate oder 70 Arbeitstage im Jahr begrenzt ist (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV).

9

Haftungsfragen des Praxisinhabers

9.1 Haftungsrisiken im Lohnsteuerrecht

9.1.1 Lohnsteuer-Außenprüfung

Für die Lohnsteuer-Außenprüfung gelten nach R 42f Abs. 1 LStR die §§ 193-207 AO, ergänzt durch die BpO (Betriebsprüfungsordnung). Die Finanzverwaltung entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen über den Umfang der Außenprüfung. Zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen kann die Verwaltung nach der Prüfungsbedürftigkeit im Einzelfall oder nach Zufalls Gesichtspunkten unterscheiden.³⁶ Geprüft werden die korrekte Berechnung und Einbehaltung der Lohnsteuer, die Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer und die Erfüllung von Anzeige- und Bescheinigungspflichten (§ 42f EStG). Die Prüfungsanordnung ist ein Verwaltungsakt, der gegebenenfalls mittels Einspruchs angefochten werden kann (§§ 196 und 197 AO). Im Prüfungsbericht werden die Ergebnisse der Außenprüfung zusammengefasst. Der Steuerpflichtige kann im Regelfall innerhalb von vier Wochen Stellung nehmen (§ 202 AO). Auf Grundlage des Prüfungsberichts, der gegebenenfalls auch Einwendungen des Steuerpflichtigen aufnimmt, werden geänderte Steuerbescheide erlassen, gegen die wiederum auch mittels Einspruchs vorgegangen werden kann.

Beginn der Außenprüfung

Sprechen wichtige Gründe gegen den vorgesehenen Zeitpunkt der Prüfung, kann beantragt werden, dass der Beginn hinausgeschoben wird (§ 197 Abs. 2 AO). Sind wegen der Prüfungsanordnung Rückfragen zu stellen, so ist dafür die prüfende Stelle zu unterrichten und der Name des Prüfers anzugeben. Über den Prüfungsbeginn ist der Steuerberater zu unterrichten. Der Prüfer wird sich bei Erscheinen unter Vorlage seines Dienstausweises vorstellen (§ 198 AO).

Ablauf der Außenprüfung

Für einen reibungslosen Ablauf der Prüfung ist den nachstehenden Mitwirkungspflichten unverzüglich nachzukommen. Darüber hinaus sind auch sachkundige Auskunftspersonen zu benennen. Dem Prüfer ist zur Durchführung der Außenprüfung ein geeigneter Raum oder Arbeitsplatz sowie die erforderlichen Hilfsmittel unentgeltlich zur Verfügung zu stellen (§ 200 Abs. 2 AO). Dem Prüfer sind alle Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und die sonstigen Unterlagen

³⁶ BFH, Urteil vom 27.07.1983, I R 210/79, BStBl 1984 II S. 285, LEXinform 0060624; BFH, Beschluss vom 13.09.2005, X B 8/05, BFH/NV 2005 S. 2167, LEXinform 5901485

vorzulegen, die er benötigt, und die erbetenen Auskünfte zu erteilen, die Aufzeichnungen zu erläutern und Unterstützung beim Datenzugriff (§ 200 Abs. 1 AO) zu gewähren. Über alle Feststellungen von Bedeutung wird der Prüfer während der Außenprüfung unterrichten, es sei denn, Zweck und Ablauf der Prüfung werden dadurch beeinträchtigt (§ 199 Abs. 2 AO).

Ergebnis der Außenprüfung

Wenn sich die Besteuerungsgrundlagen durch die Prüfung ändern, hat der Steuerpflichtige das Recht auf eine Schlussbesprechung und erhält dabei Gelegenheit, einzelne Prüfungsfeststellungen nochmals zusammenfassend zu erörtern (§ 201 AO). Über das Ergebnis der Außenprüfung ergeht bei Änderung der Besteuerungsgrundlagen ein schriftlicher Prüfungsbericht, der auf Antrag des Steuerpflichtigen vor seiner Auswertung übersandt wird. Zu diesem Bericht kann der Steuerpflichtige Stellung nehmen (§ 202 AO).

Ablauf der Außenprüfung beim Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit

Ergibt sich während der Außenprüfung der Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit gegen den Arzt, so dürfen hinsichtlich des Sachverhalts, auf den sich der Verdacht bezieht, die Ermittlungen erst fortgesetzt werden, wenn die Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens mitgeteilt worden ist (vgl. § 397 AO). Soweit die Prüfungsfeststellungen auch für Zwecke eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens verwendet werden können, darf eine Mitwirkung bei der Aufklärung der Sachverhalte nicht erzwungen werden (§ 393 Abs. 1 Satz 2 AO).

9.1.2 Lohnsteuer-Nachschau

Die Lohnsteuer-Nachschau (§ 42g EStG) ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Aufklärung möglicher steuererheblicher Sachverhalte. Steuererheblich sind Sachverhalte, die eine Lohnsteuerpflicht begründen oder zu einer Änderung der Höhe der Lohnsteuer oder der Zuschlagsteuern führen können. Das für die Lohnsteuer-Nachschau zuständige Finanzamt kann das Finanzamt, in dessen Bezirk der steuererhebliche Sachverhalt verwirklicht wird, mit der Nachschau beauftragen. Die Lohnsteuer-Nachschau ist keine Außenprüfung i. S. der §§ 193 ff. AO. Die Vorschriften für eine Außenprüfung sind nicht anwendbar. Es bedarf weder einer Prüfungsanordnung i. S. des § 196 AO noch einer Schlussbesprechung oder eines Prüfungsberichts. Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Nachschau ist ein Antrag auf verbindliche Zusage (§ 204 AO) nicht zulässig.³⁷

³⁷ Zur Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG s. a. BMF, Schreiben vom 16.10.2014, IV C 5 - S-2386 / 09 / 10002 :001, BStBl I 2014 S. 1408, LEXinform 5235247.

9.2 Haftungsrisiken im Sozialversicherungsrecht

9.2.1 Abführung der Gesamtsozialversicherungsbeiträge

Gemäß §§ 28d, 28e SGB IV ist der Arbeitgeber für die Abführung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags verantwortlich. Die Haftung umfasst die Beiträge und Säumniszuschläge, die infolge der Pflichtverletzung zu zahlen sind, sowie die Zinsen für gestundete Beiträge (Beitragsansprüche). Der Arbeitgeber ist alleiniger Beitragsschuldner und muss seinen Anteil wie auch den des Arbeitnehmers an die Krankenkasse als Einzugsstelle für den Gesamtsozialversicherungsbeitrag überweisen. Die Zahlung des vom Beschäftigten zu tragenden Teils des Gesamtsozialversicherungsbeitrags gilt als aus dem Vermögen des Beschäftigten erbracht.

9.2.2 Strafrechtliche Sanktionen

Sollte der Arbeitgeber nicht in der Lage sein, Sozialversicherungsbeiträge überhaupt abzuführen, greifen strafrechtliche und haftungsrechtliche Sanktionen ein. Einschlägig ist § 266a StGB (Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt).

9.2.3 Prüfung durch die Träger der Rentenversicherung

Die Träger der Rentenversicherung prüfen bei den Arbeitgebern, ob diese ihre Meldepflichten und ihre sonstigen Pflichten nach dem SGB IV, die im Zusammenhang mit dem Gesamtsozialversicherungsbeitrag stehen, ordnungsgemäß erfüllen (§ 28p Abs. 1 SGB IV); sie prüfen insbesondere die Richtigkeit der Beitragszahlungen und der Meldungen (§ 28a SGB IV) mindestens alle vier Jahre. Die Prüfung soll in kürzeren Zeitabständen erfolgen, wenn der Arbeitgeber dies verlangt. Die Einzugsstelle unterrichtet den für den Arbeitgeber zuständigen Träger der Rentenversicherung, wenn sie eine alsbaldige Prüfung bei dem Arbeitgeber für erforderlich hält. Die Prüfung umfasst auch die Entgeltunterlagen der Beschäftigten, für die Beiträge nicht gezahlt wurden. Die Träger der Rentenversicherung erlassen im Rahmen der Prüfung Verwaltungsakte zur Versicherungspflicht und Beitragshöhe in der Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung sowie nach dem Recht der Arbeitsförderung einschließlich der Widerspruchsbescheide gegenüber den Arbeitgebern.

10 Lohnsteuer

10.1 Allgemeines

Die Lohnsteuer ist eine Form der Einkommensteuererhebung für Arbeitnehmer. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) wird die Einkommensteuer gemäß § 38 Abs. 1 EStG durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben, soweit der Arbeitslohn von einem Arbeitgeber gezahlt wird, der:

1. im Inland einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter i. S. d. §§ 8 bis 13 AO hat (inländischer Arbeitgeber),
oder
2. einem Dritten (Entleiher) Arbeitnehmer gewerbsmäßig zur Arbeitsleistung im Inland überlässt, ohne inländischer Arbeitgeber zu sein (ausländischer Verleiher).

10.2 Der Arzt als Arbeitgeber

Der Begriff des Arbeitgebers wird in § 1 Abs. 2 der LStDV so dargestellt, dass dann ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber (R 19.1 LStR) seine Arbeitskraft schuldet. Ausschlaggebend dabei ist, unter wessen Leitung der Arbeitnehmer tatsächlich steht und wem er seine Arbeitskraft schuldet.³⁸ Ärzte, die Arbeitnehmer beschäftigen, sind demnach Arbeitgeber und haben als solche die Pflicht, den Steuerabzug vom Arbeitslohn durchzuführen und die einbehaltenen Steuern an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen.

10.3 Arbeitnehmer des Arztes

Arbeitnehmer sind nach § 1 Abs. 1 LStDV Personen, die (H 19.0 [Arbeitnehmer] LStH):

- aus einem in öffentlichen oder privaten Dienst zurzeit bestehenden Dienstverhältnis Arbeitslohn erhalten,
- aus einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn erhalten,
- als Rechtsnachfolger dieser Personen Arbeitslohn aus deren früheren Dienstverhältnis erhalten.

³⁸ BFH, Urteil vom 06.04.1977, I R 252/74, BStBl II 1977, 575, LEXinform 0035010

10.4 Lohnkonto und Aufzeichnungspflichten

Das Lohnsteuerabzugsverfahren ist in den §§ 38 ff. EStG geregelt. Das Lohnkonto für den jeweiligen Mitarbeiter hat den Zweck den Nachweispflichten gegenüber über den Finanzbehörden nachzukommen.

Der Arbeitgeber hat am Ort der Betriebsstätte für jeden Arbeitnehmer und jedes Kalenderjahr ein Lohnkonto zu führen. Der Arzt hat in das Lohnkonto die nach § 39e Abs. 4 Satz 2 und Abs. 5 Satz 3 EStG abgerufenen elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (→*Kapitel 4.3*) sowie die für den Lohnsteuerabzug erforderlichen Merkmale aus der vom Finanzamt ausgestellten Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Abs. 3 oder § 39e Abs. 7 oder Abs. 8 EStG) zu übernehmen (s. a. →*Kapitel 4.3.6*).

Das Lohnkonto muss beim Ausscheiden des Arbeitnehmers oder mit dem Ablauf des Kalenderjahres abgeschlossen werden (§ 41b Abs. 1 EStG). Nach Abschluss des Lohnkontos, dürfen darin keine Eintragungen mehr erfolgen. Aufgrund der Eintragungen im Lohnkonto hat der Arbeitgeber spätestens bis zum 28.02. des Folgejahres (wird das Dienstverhältnis im Laufe des Kalenderjahres beendet kann die Datenübermittlung auch zu einem früheren Zeitpunkt erfolgen) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung zu übermitteln (→*Kapitel 4.3.6*). Die Lohnkonten sind nach Ablauf des Eintragungsjahres sechs Jahre lang aufzubewahren. Unterlagen der betrieblichen Gewinnermittlung sind zehn Jahre lang aufzubewahren.

10.5 Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer

Der Arbeitgeber hat spätestens am 10. Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteueranmeldungszeitraums

1. dem Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte befindet, eine Steuererklärung einzureichen, in der er die Summen der im Lohnsteueranmeldungszeitraum einzubehaltenden und zu übernehmenden Lohnsteuer angibt,
2. die im Lohnsteueranmeldungszeitraum insgesamt einbehaltenen und übernommenen Lohnsteuerbeträge an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen.

Lohnsteueranmeldungszeitraum ist (§ 41a Abs. 2 EStG)

- der Kalendermonat, wenn die abzuführende Lohnsteuer, für das vorangegangene Jahr mehr als 4.000 Euro betragen hat,
- das Kalendervierteljahr, wenn die abzuführende Lohnsteuer, für das vorangegangene Jahr mehr als 1.080 Euro, aber weniger als 4.000 Euro betragen hat,
- das Kalenderjahr, wenn die abzuführende Lohnsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 1.080 Euro betragen hat.

Wurde die Arztpraxis im Laufe des vorangegangenen Kalenderjahres erst gegründet, sind die bis zum Jahresende angefallenen Lohnsteuerbeträge auf einen Jahresbetrag hochzurechnen. Hat die Praxis im Vorjahr noch nicht bestanden, ist die Umrechnung der Lohnsteuer nach den im ersten vollen Kalendermonat angefallenen Beträgen vorzunehmen.

Gibt der Arzt die Lohnsteueranmeldung mit Verspätung ab, kann das Finanzamt einen Verspätungszuschlag bis zu 10 % der angemeldeten Lohnsteuer festsetzen (§ 152 AO). Die Abgabe der Anmeldung kann vom Finanzamt auch mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden (§§ 328 ff. AO), die abzuführende Lohnsteuer im Wege der Schätzung festgesetzt werden (§ 162 AO). Als letztes Mittel können sogar Vollstreckungsmaßnahmen eingeleitet werden.

10.6 Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber

Der Arbeitgeber ist berechtigt, seinen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern, die während des abgelaufenen Kalenderjahres (Ausgleichsjahr) ständig in einem Dienstverhältnis gestanden haben, die für das Ausgleichsjahr einbehaltene Lohnsteuer insoweit zu erstatten, als sie die auf den Jahresarbeitslohn entfallende Jahreslohnsteuer übersteigt (Lohnsteuer-Jahresausgleich; § 42b EStG).

10.7 Abschluss des Lohnkontos

Gemäß § 41b EStG muss bei Beendigung eines Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahres das Lohnkonto des Arbeitnehmers abgeschlossen werden. Aufgrund der Eintragungen im Lohnkonto hat der Arbeitgeber spätestens bis zum 28.02. des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung die in § 41b Abs. 1 Nr. 1 bis 15 EStG aufgeführten Angaben zu übermitteln (elektronische Lohnsteuerbescheinigung; s. a. →*Kapitel 4.3.6*).

10.8 Berechnung der Lohnsteuer

Der Arzt ist als Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers vom laufenden Arbeitslohn einzubehalten (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG). Alle Einnahmen, die einem Arbeitnehmer aus einem gegenwärtigen oder früheren Dienstverhältnis zufließen, gehören zum Arbeitslohn.

Arbeitslohn (R 19.3 LStR) ist die Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft. Zum Arbeitslohn gehören deshalb auch die Lohnzuschläge für Mehrarbeit und Erschwerniszuschläge, wie Hitzezuschläge, Wasserzuschläge, Gefahrenzuschläge, Schmutzzulagen usw., Entschädigungen, die für nicht gewährten Urlaub gezahlt werden, pauschale Fehlgeldentschädigungen, die Arbeitnehmern im Kassen- und Zählerdienst gezahlt werden, soweit sie 16 Euro im Monat übersteigen, Trinkgelder, Bedienungszuschläge und ähnliche Zuwendungen, auf die der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch hat. Im Lohnkonto für das Ausgleichsjahr ist die im Lohnsteuer-Jahresausgleich erstattete Lohnsteuer gesondert einzutragen. In der Lohnsteuerbescheinigung für das Ausgleichsjahr ist der sich nach Verrechnung der erhobenen Lohnsteuer mit der erstatteten Lohnsteuer ergebende Betrag als erhobene Lohnsteuer einzutragen hat. Zum Arbeitslohn s. a. →*Kapitel 2*.

10.9 Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 1 EStG natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Hat ein Arbeitnehmer im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt, so unterliegt er der beschränkten Steuerpflicht, wenn die nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.

10.10 Besteuerung laufender Bezüge

Vom laufenden Arbeitslohn (R 39b.2 Abs. 1 LStR) hat der Arbeitgeber, nachdem er dem Arbeitslohn den Anteil des auf den Lohnzahlungszeitraum fallenden:

- Versorgungsfreibetrags,
- Altersentlastungsbetrags und
- weiterer Freibeträge nach den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen

abgezogen hat, unter Benutzung der Monats-, Wochen- oder Tageslohnsteuertabelle die Lohnsteuer zu ermitteln (§ 39b Abs. 2 EStG). Laufender Arbeitslohn → *Kapitel 2.4.1*) ist der Arbeitslohn, der nach dem Arbeitsvertrag oder entsprechenden Regelungen einmalig oder in regelmäßig wiederkehrenden Zeitabständen fortlaufend zu zahlen ist.

10.11 Besteuerung der sonstigen Bezüge

Für die Besteuerung der sonstigen Bezüge z. B. 13 Monatsgehälter, Urlaubsgelder, Tantiemen, Jubiläumszuwendungen, etc. ist vom voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ohne sonstige Bezüge auszugehen. Ein sonstiger Bezug ist Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (R 39b.2 Abs. 2 LStR; → *Kapitel 2.4.2*). Für den Jahresarbeitslohn ist die Lohnsteuer aus der Jahreslohnsteuertabelle unter Berücksichtigung der individuellen Steuerklasse des Arbeitnehmers zu ermitteln (§ 39b Abs. 3 EStG). Als zweiter Schritt ist die Jahreslohnsteuer für den Jahresarbeitslohn addiert um den sonstigen Bezug zu ermitteln. Die Differenz zwischen den beiden ermittelten Steuerbeträgen ist die vom sonstigen Bezug einzubehaltende Lohnsteuer.

Die Lohnsteuer ist bei einem sonstigen Bezug i. S. d. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 und 4 EStG (außerordentliche Einkünfte z. B. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten, Entschädigungen, Abfindungen) bei Anwendung der Fünftelmethode in der Weise zu ermäßigen, dass der sonstige Bezug mit einem Fünftel anzusetzen und die auf dieses Fünftel entfallende Lohnsteuer zu verfünffachen ist. Seit 01.10.2007 kann die Fünftelregelung bei mehrjährigen Tätigkeiten nur angewendet werden, soweit diese sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten umfasst hat.

10.12 Auszahlung von Brutto- oder Nettolöhnen

Der Arbeitgeber übernimmt beim Nettolohn im Gegensatz zum Bruttolohn die Lohnabzüge, muss also einen vorab bestimmten Lohn ausbezahlen sowie die gesetzlichen Abzüge wie Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag und die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung entrichten. Die Lohnsteuer ist aus dem Bruttoarbeitslohn zu berechnen, der nach Abzug der Lohnsteuer den ausgezahlten Nettobetrag ergibt. In diesen Fällen bleibt gemäß § 38 Abs. 2 EStG der Arbeitnehmer Steuerschuldner.

10.13 Individuelle und pauschale Steuerberechnung

10.13.1 Individuelle Steuerberechnung

Individuelle Steuerberechnung bedeutet, dass die Lohnsteuer nach den Lohnsteuer-Abzugsmerkmalen des Arbeitnehmers und nach der Lohnsteuertabelle berechnet wird (→*Kapitel 10.8* bis →*Kapitel 10.11*).

10.13.2 Pauschale Steuerberechnung nach § 40 EStG

§ 40 EStG eröffnet die Möglichkeit, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers unter gewissen Umständen pauschal übernehmen kann. Der Arbeitnehmer ist insoweit von der Steuerpflicht befreit.

Eine Abwälzung der pauschalen Lohnsteuer auf den Arbeitnehmer ist unzulässig. Die auf den Arbeitnehmer abgewälzte pauschale Lohnsteuer gilt als zugeflossener Arbeitslohn und mindert nicht die Bemessungsgrundlage, d. h. die pauschale Lohnsteuer wird dem Arbeitslohn des Arbeitnehmers zugerechnet (s. a. H 40.2 [Abwälzung der pauschalen Lohnsteuer] LStH).

Das Betriebsstättenfinanzamt kann auf Antrag des Arbeitgebers zulassen, dass die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erhoben wird, soweit:

1. von dem Arbeitgeber sonstige Bezüge (z. B. 13. Monatsgehalt, einmalige Abfindungen, etc.) in einer größeren Zahl von Fällen (mindestens an 20 Arbeitnehmer) gewährt werden oder
2. in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat.

Eine **Pauschalversteuerung des Arbeitslohns mit 25 %** ist für folgende Möglichkeiten zulässig:

- arbeitstägliche Mahlzeiten, die der Arzt an seine Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt abgibt oder entsprechende Barzuschüsse, wobei die Mahlzeiten nicht als Lohnbestandteil vereinbart sein dürfen (s. § 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG; s. a. →*Kapitel 3.3.1*),
- wenn der Arbeitgeber oder auf seine Veranlassung ein Dritter den Arbeitnehmer anlässlich einer beruflichen Tätigkeit außerhalb der Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte Mahlzeiten zur Verfügung stellt, die nach § 8 Abs. 2 Satz 8 und 9 EStG mit dem Sachbezugswert anzusetzen sind (§ 40 Abs. 2 Nr. 1a EStG).

- Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen (s. § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG; s. a. →*Kapitel 3.3.3*),
- Erholungsbeihilfen bis 156 Euro für den Arbeitnehmer, 104 Euro für dessen Ehegatten und 52 Euro für jedes Kind im Kalenderjahr (s. § 40 Abs. 2 Nr. 3 EStG),
- Vergütungen für **Verpflegungsmehraufwendungen** bei Auswärtstätigkeit von mindestens 8 Stunden, soweit die Pauschalen ohne Anwendung der **Kürzungsregelung** nach § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG um nicht mehr als 100 % überschritten werden (s. § 40 Abs. 2 Nr. 4 EStG). Die Pauschalversteuerung gilt nicht für Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich einer doppelten Haushaltsführung.

Die Lohnsteuer kann nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG mit einem **Pauschsteuersatz** von 15 % erhoben werden. Maßgeblich für die Höhe des pauschalierbaren Betrages sind die tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG, jedoch höchstens der Betrag, den der Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2 EStG als Werbungskosten geltend machen könnte (R 40.2 Abs. 6 LStR).

10.13.3 Pauschale Steuerberechnung nach § 40a EStG (pauschale Besteuerung der Bezüge von Teilzeit- und Aushilfskräften)

Die Darstellung der sogenannten geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse (Mini-Jobs) bzw. kurzfristigen Beschäftigungsverhältnisse erfolgt für die steuerlichen Sachverhalte:

- der kurzfristigen Beschäftigungsverhältnisse in →*Kapitel 6.6.1* ,
- der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse (Mini-Jobs) in →*Kapitel 6.6.2* .

Zur pauschalen Lohnsteuerberechnung nach § 40a EStG s. →*Kapitel 6.6* .

10.13.4 Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen (§ 40b EStG)

Gemäß § 40b Abs. 1 EStG kann die Lohnsteuer von den laufenden Zuwendungen zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung an eine Pensionskasse mit einem Pauschsteuersatz von 20 % der Zuwendungen erhoben werden.

10.14 Berechnung der Lohnkirchensteuer

10.14.1 Allgemeine Grundsätze

Der Arbeitgeber hat zusammen mit der Lohnsteuer auch die Kirchensteuer vom Arbeitslohn – außer bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern – einzubehalten und zu denselben Zeitpunkten wie die Lohnsteuer an das Finanzamt abzuführen. Die Kirchensteuer wird grundsätzlich nach der Höhe der einbehaltenen Lohnsteuer bemessen und mit einem bestimmten Prozentsatz (8 bzw. 9 % je nach Bundesland) der Lohnsteuer erhoben. Der Arbeitgeber haftet für die richtige Einbehaltung und Abführung der Kirchensteuer. Bei Arbeitnehmern mit Kindern ermäßigt sich die Kirchensteuer durch eine Berücksichtigung der Kinderfreibeträge und der Freibeträge für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf i. S. d. § 32 Abs. 6 EStG.

10.14.2 Kappungsgrenze

Je höher das Einkommen, desto höher ist auch die fällige Kirchensteuer und desto höher ist auch der Anreiz, sich die Kirchensteuer dadurch zu „ersparen“, dass man aus der Kirche austritt. Um diesen Kirchensteuerausritten entgegen zu wirken, besteht in einer Reihe von Bundesländern eine Kappungsgrenze oder die Möglichkeit eines Teilerlasses der Kirchensteuer.

10.14.3 Halbteilungsgrundsatz

Bei verheirateten Arbeitnehmern wird zwischen

- konfessionsgleichen,
- konfessionsverschiedenen und
- glaubensverschiedenen

Ehepartnern unterschieden.

Der **Halbteilungsgrundsatz** gilt bei **konfessionsverschiedenen** Ehepartnern. Dabei muss die einbehaltene Kirchensteuer je zur Hälfte auf die beiden Religionsgemeinschaften der Ehepartner aufgeteilt werden.

In den Bundesländern Bayern, Niedersachsen und Bremen gibt es diesen Halbteilungsgrundsatz nicht. Hier wird die volle Kirchensteuer für die Religionsgemeinschaft erhoben, welcher der Arbeitnehmer angehört. In den Ländern Baden-Württemberg, Hessen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und dem Saarland muss die Kappung der Kirchensteuer selber beantragt werden.

10.14.4 Mindestkirchensteuer

In Bundesländern, die eine Mindestkirchensteuer erheben, gilt diese Mindestkirchensteuer pro Jahr. Bei 3,60 Euro pro Jahr wäre der Monatsbetrag 0,30 Euro und bei 1,80 Euro pro Jahr wäre der Monatsbetrag 0,15 Euro. Der Mindestbetrag wird fällig, wenn vom Arbeitslohn des Arbeitnehmers Lohnsteuer einzubehalten ist. Dieser Fall tritt insbesondere dann auf, wenn durch die Berücksichtigung der Freibeträge (s. § 51a EStG) die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer sehr klein ist. In den meisten Bundesländern mit Mindestkirchensteuer wird der Mindestbetrag nur erhoben, wenn Lohnsteuer unter Beachtung von § 51a EStG anfällt. Das bedeutet, dass die Lohnsteuer unter Berücksichtigung der Freibeträge mehr als 0,00 Euro betragen muss, damit Mindestkirchensteuer einzubehalten ist.

10.14.5 Kirchgeld

Von den meisten Kirchen wird bei glaubensverschiedenen Ehen ein (besonderes) Kirchgeld im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers erhoben.

10.14.6 Berechnung der Lohnkirchensteuer bei Lohnsteuerpauschalierung

Für die Berechnung der Lohnkirchensteuer bei Lohnsteuerpauschalierung gem. §§ 40, 40a Abs. 1, 2, 2a, 3 und 40b EStG gibt es zwei Möglichkeiten, wobei der Arzt entscheiden kann, welches Verfahren er anwendet:

1. Vereinfachtes Verfahren

Beim vereinfachten Verfahren wird die Lohnsteuer des unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers pauschaliert, so ist auch die Kirchenlohnsteuer zu pauschalieren, wobei der Arzt der Schuldner der pauschalen Lohnsteuer ist. Bemessungsgrundlage der pauschalen Kirchenlohnsteuer ist die pauschale Lohnsteuer (z. B. in Thüringen 5 %). Die Aufteilung auf die steuererhebenden Religionsgemeinschaften wird von der Finanzverwaltung vorgenommen.³⁹

2. Nachweisverfahren

Im Nachweisverfahren wird für Arbeitnehmer, die – mit Nachweis – nicht kirchensteuerpflichtig sind, keine Kirchensteuer erhoben. Die anderen Arbeitnehmer sind dafür mit dem Regelkirchensteuersatz zu besteuern (z. B. in Thüringen 9 %). Bei der Pauschalierung der Lohnsteuer für **beschränkt** Steuerpflichtige fällt dagegen keine Kirchensteuer an. Pauschale Kirchenlohnsteuer wird auch dann einbehalten, wenn der Arbeitnehmer keiner Kirche angehört, es sei denn der Arbeitnehmer weist dies nach.

³⁹ BMF, Schreiben vom 23.10.2012, 34 - S-2447 - 027 - 36316/12, BStBl I 2012 S. 1083, LEXinform 5234247

11

Sozialversicherung

11.1 Aufzeichnungspflicht, Nachweise der Beitragsabrechnung und der Beitragszahlung

Der Arbeitgeber hat für jeden Beschäftigten Entgeltunterlagen getrennt nach Kalenderjahren in deutscher Sprache so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Lohn- und Gehaltsabrechnung vermitteln können (s. § 28f Abs. 1 Satz 1 SGB IV, § 8 BVV). Der Arzt als Arbeitgeber hat die in § 8 Abs. 1 BVV genannten Angaben über den Beschäftigten in den Entgeltunterlagen aufzunehmen. Außerdem sind die Unterlagen gem. § 8 Abs. 2 BVV zu den Entgeltunterlagen zu nehmen und bis zum Ablauf des auf die letzte Betriebsprüfung folgenden Kalenderjahrs aufzubewahren.

11.2 Beitragszuschuss für Privatversicherte

Der Zuschuss für in der privaten Krankenversicherung versicherte Beschäftigte beträgt gemäß § 257 Abs. 2 Satz 2 SGB V die Hälfte des Betrags, der sich unter Anwendung des allgemeinen Beitragssatzes und der bei der Krankenversicherungspflicht zugrunde zu legenden beitragspflichtigen Einnahmen (bis zur Beitragsbemessungsgrenze der Krankenversicherung) ergibt, höchstens jedoch die Hälfte des Beitrags, den der Beschäftigte für seine Krankenversicherung zu zahlen hat. Für 2015 ergibt sich ein Beitragszuschuss von höchstens 301,12 Euro sowie zur Pflegeversicherung von 48,46 Euro.

11.3 Beitragszuschuss für Rentner

Für den Zuschuss für Beschäftigte, die als Mitglied einer Krankenkasse keinen Anspruch auf Krankengeld haben, wie Rentner, die eine Altersrente beziehen, wird der ermäßigte Beitragssatz nach § 243 SGB V herangezogen. Der ermäßigte Beitragssatz beträgt 14,0 % der beitragspflichtigen Einnahmen.

11.4 Kranken- und Pflegeversicherungspflicht

Bei Unterschreiten der Jahresarbeitsentgeltsgrenze und Einhergehen der Krankenversicherungspflicht ist die Krankenversicherung wieder bei einer gesetzlichen Krankenkasse durchzuführen, es sei denn, es wird eine Befreiung innerhalb von 3 Monaten nach Eintritt der Versicherungspflicht von dieser beantragt. Dennoch muss der Beschäftigte zunächst eine Krankenkasse

wählen, an die der Arbeitgeber die erforderliche Meldung abgeben kann. Die Befreiung kann im Übrigen nicht widerrufen werden (§ 8 Abs. 1 und 2 SGB V).

11.5 Krankengeldanspruch

Gesetzlich Krankenversicherte haben im Fall einer krankheitsbedingten Arbeitsunfähigkeit Anspruch auf Krankengeld (§ 44 Abs. 1 SGB V) bis zu einer Höchstbezugsdauer von 78 Wochen (§ 48 Abs. 1 SGB V). Das Krankengeld beträgt 70 vom Hundert des erzielten regelmäßigen Arbeitsentgelts und Arbeitseinkommens, soweit es der Beitragsberechnung unterliegt (Regelentgelt). Das aus dem Arbeitsentgelt berechnete Krankengeld darf 90 vom Hundert des Nettoarbeitsentgelts nicht übersteigen (§ 47 Abs. 1 SGB V).

11.6 Geringfügig Beschäftigte – Entgelt-Geringfügigkeit

Durch das Gesetz zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung vom 05.12.2012 (BGBl I 2012 S. 2474)⁴⁰ werden die Grenzen bei geringfügiger Beschäftigung von 400 Euro auf 450 Euro und bei Beschäftigung in der Gleitzone von 800 Euro auf 850 Euro zum 01.01.2013 angepasst (s. a. →*Kapitel 6*). Die Neuregelung gilt bei Beschäftigungsbeginn ab dem 01.01.2013. Für Beschäftigungsverhältnisse, die bereits vor dem 01.01.2013 bestanden haben, werden Bestandsschutz- und Übergangsregelungen geschaffen.

11.6.1 Arbeitsentgelt bis maximal 400 Euro

11.6.1.1 Rentenversicherungsfreiheit

Die Rentenversicherungsfreiheit für vor dem 01.01.2013 aufgenommene geringfügig entlohnte Beschäftigungen bleibt nach § 230 Abs. 8 Satz 1 SGB VI über den 31.12.2012 hinaus bestehen, solange das Arbeitsentgelt regelmäßig im Monat die bis zum 31.12.2012 maßgebende Arbeitsentgeltgrenze von 400 Euro nicht übersteigt.

11.6.1.2 Rentenversicherungspflicht vor dem 01.01.2013

Wurde vor dem 01.01.2013 auf die Versicherungsfreiheit verzichtet, ist der Arbeitnehmer über den 31.12.2012 hinaus weiterhin rentenversicherungspflichtig (§ 229 Abs. 5 erster Halbsatz SGB VI). Diese Regelungen sind zeitlich nicht befristet, solange der Arbeitslohn 400 Euro nicht übersteigt. Rentenversicherungspflicht besteht auch in allen weiteren ab 01.01.2013 aufgenommenen geringfügig entlohnten Beschäftigungen, solange die Arbeitsentgelte zusammen die ab 01.01.2013 maßgebende Arbeitsentgeltgrenze von

⁴⁰ Gesetz zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung vom 05.12.2012, BGBl I 2012 S. 2474, LEXinform 0438556

450 Euro nicht überschreiten, da nach § 229 Abs. 5 zweiter Halbsatz SGB VI in diesen Fällen eine Befreiung von der Rentenversicherungspflicht nach § 6 Abs. 1b SGB VI nicht möglich ist.

11.6.1.3 Verzicht auf die Rentenversicherungsfreiheit nach dem 31.12.2012

Die Arbeitnehmer können auch ab dem 01.01.2013 auf die Versicherungsfreiheit in der Rentenversicherung verzichten (§ 230 Abs. 8 Satz 2 SGB VI; Tz. B 2.2.3.2 der Geringfügigkeits-Richtlinie 2015). Der Verzicht muss schriftlich gegenüber dem Arbeitgeber erklärt werden.

Der Verzicht auf die Rentenversicherungsfreiheit entfaltet Rechtswirkung nur für die Zukunft, das heißt, die Rentenversicherungspflicht beginnt mit dem Tag, der auf den Tag des Eingangs der schriftlichen Verzichtserklärung beim Arbeitgeber folgt, es sei denn, dass der Arbeitnehmer einen späteren Zeitpunkt für den Beginn der Rentenversicherungspflicht bestimmt.

Der Verzicht auf die Rentenversicherungsfreiheit gilt für die gesamte Dauer der geringfügig entlohnten Beschäftigung und kann nicht widerrufen werden. Die Verzichtserklärung verliert erst mit der Aufgabe der geringfügig entlohnten Beschäftigung ihre Wirkung. Nimmt der Arbeitnehmer danach erneut eine geringfügig entlohnte Beschäftigung bei einem anderen Arbeitgeber nach dem 31.12.2012 auf, unterliegt er in dieser Beschäftigung aufgrund der ab 01.01.2013 geltenden Neuregelung für geringfügig entlohnte Beschäftigungen der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung, von der er sich befreien lassen kann.

11.6.2 Arbeitsentgelt übersteigt 400 Euro

Die Bestandsschutzregelung für vor dem 01.01.2013 aufgenommene geringfügig entlohnte Beschäftigungen bleibt nach § 230 Abs. 8 Satz 1 SGB VI über den 31. Dezember 2012 hinaus bestehen, solange das Arbeitsentgelt regelmäßig im Monat die bis zum 31.12.2012 maßgebende Arbeitsentgeltgrenze von 400 Euro nicht übersteigt. Übersteigt das Arbeitsentgelt regelmäßig im Monat 400 Euro, greift die Bestandsschutzregelung dauerhaft nicht mehr mit der Folge, dass die Beschäftigung nach § 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI rentenversicherungspflichtig wird. Sollte das Arbeitsentgelt nach der Erhöhung regelmäßig im Monat 450 Euro nicht übersteigen, liegt weiterhin eine geringfügig entlohnte Beschäftigung vor, in der Rentenversicherungspflicht eintritt, von der sich der ArbN jedoch befreien lassen kann (Tz. B 2.2.3.1 der Geringfügigkeits-Richtlinie 2015).

11.6.3 Arbeitsentgelt über 400 Euro bis 450 Euro

Für Beschäftigte, die vor dem 01.01.2013 in der Gleitzone über 400 bis 450 Euro beschäftigt waren, gilt die frühere Gleitzone-Regelung bis zum 31.12.2014 fort (§ 276b Abs. 1 SGB VI).

In der Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung sind durch § 7 Abs. 3 SGB V, § 231 Abs. 9 SGB VI und § 444 SGB III Bestandsschutzregelungen für diejenigen Arbeitnehmer vorgesehen worden, die bis zum 31.12.2012 aufgrund ihrer Beschäftigung einen Versicherungsschutz hatten, diesen aber bei Anwendung des vom 01.01.2013 an geltenden Rechts verloren hätten. Betroffen hiervon sind Arbeitnehmer, die wegen Überschreitens der Arbeitsentgeltgrenze von 400 Euro versicherungspflichtig waren und deren Arbeitsentgelt vom 01.01.2013 an nicht mehr als 450 Euro beträgt. Diese Arbeitnehmer bleiben weiterhin versicherungspflichtig; sie haben jedoch mit Ausnahme der Rentenversicherung bis 31.12.2014 die Möglichkeit, sich von dieser Versicherungspflicht befreien zu lassen.

Sofern keine Änderung im Beschäftigungsverhältnis eintritt, finden die Bestandsschutzregelungen spätestens ab 01.01.2015 keine Anwendung mehr. Von diesem Zeitpunkt an liegt eine geringfügig entlohnte Beschäftigung mit den sich daraus ergebenden besonderen versicherungs-, beitrags- und melderechtlichen Regelungen vor. Arbeitnehmer können dann auch von der Möglichkeit der Befreiung von der Rentenversicherungspflicht nach § 6 Abs. 1b SGB VI Gebrauch machen.

11.6.4 Arbeitsentgelt über 450 Euro bis 800 Euro

Die alte Gleitzone-Regelung gilt nach § 276b Abs. 1 SGB VI nur so lange, wie die Merkmale einer geringfügigen Beschäftigung n. F. vorliegen (bis Arbeitsentgelt 450 Euro). Ab dem 01.01.2013 ist § 163 Abs. 10 SGB VI n. F. mit der neuen Gleitzone-Formel anzuwenden.

11.6.5 Arbeitsentgelt über 800 Euro bis 850 Euro

Für Beschäftigte, die vor dem 01.01.2013 ein Arbeitsentgelt oberhalb der Gleitzone von 800 bis 850 Euro erzielten, bleibt es bei der Anwendung des bis dahin geltenden Rechts. Die Regelungen der Gleitzone wurden bis zum 31.12.2012 nicht angewandt, da das Arbeitsentgelt bis zu diesem Zeitpunkt die bis dahin maßgebende Gleitzone-Grenze von 800 Euro überschritt. Die Beitragsberechnung erfolgte aus dem tatsächlichen Arbeitsentgelt.

Die Beschäftigten können jedoch bis zum 31.12.2014 die Anwendung der neuen Gleitzone-Regelung wählen (§ 276b Abs. 2 SGB VI).

11.7 Beitragsbemessungsgrundlage für Studenten, Auszubildende und Praktikanten

Studierende sind in der Regel bis zu ihrem 25. Lebensjahr bei den Eltern mitversichert. Haben sie Wehr-, Zivildienst oder einen gesetzlich geregelten Freiwilligendienst geleistet, verlängert sich die Familienversicherung. Voraussetzung für diese „Familienversicherung“ ist neben der Altersgrenze auch, dass der familienversicherte Student nicht mehr als 20 Stunden wöchentlich arbeitet – Wochenend- und Nacharbeit zählen nicht mit. Das monatliche Einkommen darf 385 Euro nicht übersteigen (450 Euro bei geringfügiger Beschäftigung). Zulässig ist Vollzeitarbeit in den Semesterferien und Arbeit über 20 Stunden wöchentlich, wenn diese Tätigkeit auf höchstens 50 Arbeitstage befristet ist.

Studierende, die älter als 25 Jahre sind, müssen sich selbst versichern. Dafür können sie die Studenten-Krankenversicherung wählen. Für versicherungspflichtige Studenten ist der Kranken- und Pflegeversicherungsbeitrag gesetzlich festgelegt.

Die Mitgliedschaft versicherungspflichtiger Studenten endet immer einen Monat nach Ende des Semesters. Das bedeutet, dass auch bei der Exmatrikulation vor Semesterende der Krankenversicherungsschutz noch bis zum regulären Semesterende erhalten bleibt.

Nach § 245 Abs. 1 SGB V gilt für die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 und 10 SGB V Versicherungspflichtigen als Beitragssatz sieben Zehntel (7/10) des allgemeinen Beitragssatzes der Krankenkassen, den das Bundesministerium für Gesundheit und Soziale Sicherung jeweils zum 01.01. feststellt, sowie der zusätzliche Beitragssatz. Der Beitragssatz ist auf eine Stelle nach dem Komma zu runden. Er gilt für Studenten vom Beginn des auf die Feststellung folgenden Wintersemesters, im Übrigen jeweils vom 01.10. an.

Der monatliche Beitrag für die Krankenversicherung beträgt seit 01.01.2015 somit 10,22 %. Erhebt die Krankenkasse einen kassenindividuellen Zusatzbeitragssatz, gilt er auch für Studenten, Praktikanten und Fachschüler. Sie zahlen also dann die 10,22 % plus den Zusatzbeitragssatz (0,9 %). Der Satz für die soziale Pflegeversicherung beträgt 2,35 %. Für Studierende über 23 Jahre ohne Kinder beträgt der Beitragssatz zur Pflegeversicherung 2,6 %. Bemessungsgrundlage ist der BAföG-Bedarfssatz von 597 Euro.