tigt werden, weil die ausgesprochene Rüge nach Ablauf einer Zeitspanne von dort sieben Jahren nicht mehr erforderlich ist, um einer etwaigen Minderung des Ansehens der Ärzteschaft entgegenzuwirken oder verlorenes Vertrauen der Öffentlichkeit in die Ärzteschaft wieder herzustellen.[4)]

Anmerkungen

1) Vergleiche OVG NRW, Beschluss vom 25. November 2015, 6tE441/13.T, veröffentlicht im Gesundheitsrecht 2016, 180
2) So bereits VG Münster, Beschluss vom 27. April 2011, 14 K 79/10.T
3) Einzelheiten bei Bergmann/Wever, Die Arzthaftung, 4. Auflage, S. 197 f.
4) OVG NRW, Beschluss vom 20. April 2016, 6tE927/14.T

Anschrift der Verfasser

Prof. Dr. Karl Otto Bergmann/Dr. Carolin Wever, Bergmann und Partner, Josef-Schlichter-Allee 38, 59063 Hamm, info@bergmannpartner.com

Steuerrecht

Steuer- und sozialversicherungsfreie Nebentätigkeiten im Krankenhaus

Krankenhausträger haben die Möglichkeit, eine Vielzahl lohnsteuerlicher Vergünstigungen zugunsten ihrer Mitarbeiter zu nutzen. Neben der Nutzung steuerfreier Sachbezüge (§ 8 Absatz 2 EStG), betrieblicher Gesundheitsförderungsmaßnahmen (§ 3 Nr. 34 EStG), Kinderbetreuung (§ 3 Nr. 33 und § 34a EStG) und diversen anderen lohnsteuerfreien Vorteilen sind im Krankenhaussektor Gestaltungen möglich, die steuerliche Vorteile neben der hauptberuflichen Tätigkeit im Rahmen einer Nebentätigkeit für denselben Arbeitgeber gewähren. Steuerliche Vorteile entstehen dabei durch das Nutzen geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse (auch „Minijob“ genannt) und die sogenannte Übungsleiterpauschale (§ 3 Nr. 26 EStG). Solche Gestaltungen werfen aber regelmäßig eine Vielzahl arbeitsrechtlicher, sozialversicherungsrechtlicher und steuerlicher Fragen auf. Die wichtigsten steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Aspekte im Zusammenhang mit § 3 Nr. 26 EStG werden im Folgenden auf Grundlage der aktuellen Rechtsprechung beleuchtet.

Gemäß § 3 Nr. 26 EStG sind Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienste oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer steuerbegünstigten Körperschaft im Sinne der § 51 ff. Abgabenordnung (AO) bis 2 400 € im Jahr von der Einkommensteuer befreit.

Es muss sich also zunächst ihrem Inhalt nach um eine begünstigte Tätigkeit handeln, zum Beispiel um die Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen. Ferner muss diese Tätigkeit nebenberuflich im Dienste oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer steuerbegünstigten Körperschaft ausgeübt werden. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn die Tätigkeit bezogen auf das Kalenderjahr nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit einer vergleichbaren Vollzeitkraft in Anspruch nimmt.[1)] Die tatsächliche Ausübung einer hauptberuflichen Tätigkeit ist nicht erforderlich. An einer Nebenberuflichkeit fehlt es aber jedenfalls dann, wenn sich mehrere Tätigkeiten nach der Verkehrsanschauung als Ausübung einer einheitlichen Haupttätigkeit darstellen.[2)] Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn zwischen beiden Tätigkeiten ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, weil die Tätigkeiten gleichartig sind, durch die Tätigkeit eine aus der Haupttätigkeit bestehende faktische oder rechtliche Nebenpflicht erfüllt wird oder auch die zusätzliche Tätigkeit der Weisung und Kontrolle des Hauptarbeitgebers unterliegt.[3)]

Zwar sind Konstellationen denkbar, in denen ein Arbeitnehmer mit demselben Arbeitgeber, bei dem er auch eine hauptberufliche Tätigkeit ausübt, zugleich einen Vertrag über eine begünstigte nebenberufliche Beschäftigung im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG abschließt.[4)] Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass es sich um klar voneinander abgrenzbare Tätigkeiten im Rahmen gesonderter Arbeitsverhältnisse handelt. Stellen sich die Tätigkeiten bei verständiger Würdigung insgesamt als Ausübung eines einheitlichen Hauptberufes dar, fehlt es hingegen an einer Nebenberuflichkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG.

Nach der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) ist demgegenüber eine neben einer rentenversicherungspflichtigen Haupttätigkeit für denselben Arbeitgeber ausgeübte geringfügige Beschäftigung Teil eines einheitlichen Beschäftigungsverhältnisses im sozialversicherungsrechtlichen Sinne, das im Streitfall insgesamt nicht versicherungsfrei im Sinne des § 8 SGB IV war.[5)]

Nun hat das Landessozialgericht (LSG) Baden-Württemberg[6)] unter Verweis auf die Rechtsprechung des BSG entschieden, dass auch eine neben einer Haupttätigkeit für denselben Arbeitgeber ausgeübte – nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfreie – Nebentätigkeit sozialversicherungsrechtlich als Teil eines einheitlichen Beschäftigungsverhältnisses anzusehen ist. Trotz dieser angenommenen Einheitlichkeit des Beschäftigungsverhältnisses geht das LSG davon aus, dass das Gesamtentgelt dieses einheitlichen Beschäftigungsverhältnisses in einen sozialversicherungspflichtigen und einen sozialversicherungsfreien Teil aufgeteilt werden kann. Denn gemäß § 14 Absatz 1 Satz 3 SGB IV a.F.[7)] in der im Streitjahr geltenden Fassung galten steuerfreie Aufwands-

entschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG nicht als Arbeitsentgelt im sozialversicherungsrechtlichen Sinn. Demgemäß ist auch ein nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfreier Teil des Gesamtentgeltes im Rahmen eines einheitlichen Beschäftigungsverhältnisses als nicht sozialversicherungspflichtiges Entgelt anzusehen. Diese Rechtsprechung ist unseres Erachtens auf die geltende Rechtslage übertragbar. Denn in § 1 Absatz 1 Nr. 16 Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) ist ausdrücklich geregelt, dass „steuerfreie Aufwandsentschädigungen und die in § 3 Nr. 26 und 26a des Einkommensteuergesetzes genannten steuerfreien Einnahmen" dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen sind.

Wenn dieselbe Person auf Grundlage unterschiedlicher Verträge bei demselben Arbeitgeber beschäftigt ist, ist dies jedoch unseres Erachtens in der Regel arbeitsrechtlich, steuerlich und/oder sozialversicherungsrechtlich zumindest risikobehaftet. Derartige Gestaltungen sind daher stets streitanfällig.

Werden hingegen mehrere Beschäftigungen gleichzeitig in unterschiedlichen Betrieben unterschiedlicher Arbeitgeber ausgeübt, ist grundsätzlich eine getrennte steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Beurteilung vorzunehmen. Dies gilt in der Regel auch dann, wenn die Arbeitgeber organisatorisch und wirtschaftlich eng miteinander verflochten sind, wie zum Beispiel im Falle eines Krankenhausträgers und einer von diesem gegründeten Service-Gesellschaft. Ein Arbeitnehmer könnte bei einem Krankenhaus ein sozialversicherungspflichtiges Hauptbeschäftigungsverhältnis unterhalten, welches dem Lohnsteuerabzug unterliegt, und gleichzeitig bei einem anderen Unternehmen, zum Beispiel einer Service-Gesellschaft eines Krankenhausträgers, die Teil eines Konzerns ist, eine selbstständig zu beurteilende steuer- und sozialversicherungsrechtlich begünstigte Nebentätigkeit wahrnehmen. Dies bedarf aber einer sorgfältigen Prüfung und Gestaltung im Einzelfall.

Da die nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfreien Einnahmen sozialversicherungsrechtlich nicht zum Arbeitsentgelt gehören, § 14 Absatz 1 Satz 3 SGB IV a.F., können die Vorteile des § 3 Nr. 26 EStG und die Vergünstigungen für eine geringfügige Beschäftigung bei Vorliegen der jeweiligen Voraussetzungen grundsätzlich miteinander kombiniert werden.[8] Bei einer Kombination kann jeder Beschäftigte monatlich bis zu 650 € (Minijob 450 € monatlich zuzüglich Ehrenamtspauschale von 2 400 € pro Jahr bzw. 200 € pro Monat) steuerbegünstigt neben der Haupttätigkeit verdienen. Sozialversicherungsrechtlich sind bei der Kombination mit einer Haupttätigkeit allerdings die oben dargestellten Grundsätze zu beachten.

Die Anwendbarkeit des § 3 Nr. 26 EStG kann im Einzelfall im Rahmen einer lohnsteuerlichen Anrufungsauskunft gemäß § 42e EStG im Vorfeld vom Arbeitgeber mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden. Dem Risiko einer abweichenden lohnsteuerlichen Beurteilung im Rahmen einer Betriebsprüfung kann so vorgebeugt werden. Die Rechtswirkungen der Anrufungsauskunft durch das Betriebsstättenfinanzamt beschränken sich allerdings auf das Lohnsteuer-Abzugsverfahren.[9] Das Finanzamt kann zwar eine vom Arbeitgeber aufgrund einer (unrichtigen) Anrufungsauskunft zu Unrecht nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer nicht vom Arbeitnehmer nachfordern. Allerdings kann eine Inanspruchnahme des Arbeitnehmers im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuerveranlagung erfolgen.[10] Zwar wäre es grundsätzlich denkbar, dass die betreffenden Arbeitnehmer jeweils eine verbindliche Auskunft nach § 89 Absatz 2 AO zu der einkommensteuerlichen Beurteilung eines solchen Sachverhalts einholen. Dies dürfte in der Praxis aufgrund des damit verbundenen Aufwands und Zeitverzugs jedoch häufig nicht praktikabel sein. Im Ergebnis verbleibt damit bei derartigen Gestaltungen selbst bei Einholung einer Anrufungsauskunft stets ein steuerliches Risiko zulasten der betroffenen Arbeitnehmer.

Derartige Gestaltungen sind daher nur bei sorgfältiger Gestaltung und regelmäßiger Überwachung der rechtlichen Beziehungen, insbesondere in arbeits-, steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht sinnvoll. Es bleibt stets ein erhöhtes Risikopotenzial für alle Beteiligten.

Anmerkungen

1) Vergleiche BFH-Urteil vom 3. März 1990, Aktenzeichen: VI R 188/87; Abschnitt 3.26 Absatz 2 Satz 4 LStR
2) Vergleiche BFH-Urteil vom 3. März 1990, Aktenzeichen: VI R 188/87; Abschnitt 3.26 Absatz 2 Satz 5 LStR
3) Finanzgericht Düsseldorf Urteil vom 29. Februar 2012, Az.: 7 K 4364/10 L; Finanzgericht Sachsen-Anhalt Urteil vom 16. April 2002, Az.: 4 K 10500/99; von Beckerath in Kirchhoff EStG 2016, § 3 Rz. 51
4) Vergleiche Vochsen/Binger: „Anerkennung einer Nebentätigkeit neben einer Haupttätigkeit beim gleichen Arbeitgeber?" in das Krankenhaus 3.2013, Seite 288 f.
5) BSG-Urteil vom 27. Juni 2012, Aktenzeichen: B 12 KR 28/10 R
6) Urteil des LSG Baden-Württemberg vom 18. Oktober 2016, Aktenzeichen: L 11 R 3254/14.
7) Alte Fassung, diese lautete: „Steuerfreie Aufwandsentschädigungen und die in § 3 Nr. 26 und 26a des Einkommensteuergesetzes genannten steuerfreien Einnahmen gelten nicht als Arbeitsentgelt."
8) Vergleiche Vochsen/Binger: „Anerkennung einer Nebentätigkeit neben einer Haupttätigkeit beim gleichen Arbeitgeber?" in das Krankenhaus 3.2013, Seite 288 f.; vergleiche auch Schirk: „Geringfügig entlohnte Beschäftigung", Haufe Index 2807776
9) H 42e „Bindungswirkung im Lohnsteuerabzugsverfahren" Einkommensteuerhinweise (EStH)
10) H 42e „Keine Bindungswirkung bei der Einkommensteuerveranlagung" Einkommensteuerhinweise (EStH)

Anschrift der Verfasser

Peter Binger, Rechtsanwalt, Steuerberater, Prokurist/Thorsten Pietsch, Rechtsanwalt, Steuerberater, Prokurist, Dr. Heilmaier & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, Carl-Wilhelm-Str. 16, 47798 Krefeld, Tel: 0 21 51/63 90 0

www.daskrankenhaus-online.de (Online-Volltext-Version)