

# Stellungnahme

der Steuerabteilung des Niedersächsischen Finanzministeriums  
zur Eingabe der Steuerberaterkammer Niedersachsen vom 29.01.2021  
betr. Steuerrechtliche Beurteilung  
der in Impfzentren des Landes Niedersachsen tätigen Personen

---

## I.

### Vorbemerkung

1. Die im Zusammenhang mit der Rekrutierung von Personal für Impfzentren abgeschlossenen Verträge sind so vielfältig, dass eine bundeseinheitliche Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart für alle Sachverhalte zwar wünschenswert, aber nicht durchführbar ist. Es bedarf vielmehr stets einer Beurteilung anhand der in H 19.0 (Allgemeines) LStH genannten Kriterien.

Daher wird nachfolgend nur der von der Steuerberaterkammer Niedersachsen beigelegte „Vertrag zur Durchführung der ärztlichen Leistungen im Rahmen der Schutzimpfungen gegen das Coronavirus SARS-CoV-2 in Impfzentren des Landes Niedersachsen“ bewertet.

2. Das nachfolgend dargestellte Ergebnis hat keine präjudizierende Wirkung auf den Bereich der Sozialversicherung. Die Träger der Sozialversicherung entscheiden selbständig, ob der Beschäftigungsbegriff des § 7 SGB IV erfüllt ist oder nicht. Um hier Rechtssicherheit zu erhalten, können sich betroffene Personen wegen der sozialversicherungsrechtlichen Fragen an die Träger der Sozialversicherung zu wenden, möglicherweise im Rahmen eines Statusfeststellungsverfahrens nach § 7a SGB IV.

## II.

### Fragen der Steuerberaterkammer Niedersachsen

Zu den Fragen der Steuerberaterkammer Niedersachsen im Schreiben vom 29.01.2021 wird bemerkt:

1. *Sind die in den Impfzentren tätigen Ärztinnen und Ärzte, Apothekerinnen und Apotheker, medizinischen Fachangestellten und pharmazeutischen-technischen Assistentinnen und Assistenten selbstständig oder nicht selbstständig tätig?*

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sind die aufgrund des übersandten Vertrages tätigen Ärztinnen und Ärzte nichtselbstständig tätig. Die beteiligten Ärzte tragen mit der

Tätigkeit kein Unternehmerrisiko und erbringen – im Gegensatz zu freiberuflich tätigen Ärzten mit eigener Praxis – auch keinen Kapitaleinsatz. Da die Tätigkeit nach den organisatorischen Ausgestaltungen des Impfzentrums erfolgen, besteht eine Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit. Die „erfolgsabhängige“ Vergütung nach bestimmten Abrechnungsnummern ähnlich der Gebührenordnung für Ärzte schließt eine Arbeitnehmertätigkeit nicht aus, da eine an die Leistung anknüpfende Vergütung bei Arbeitnehmern durchaus möglich ist und heutzutage keine seltene Ausnahme mehr darstellt (z.B. Akkordlohn, Stücklohn, Umsatzbeteiligung, Provisionen usw.); auch im Fall des BFH-Urteils vom 05.10.2005 (BStBl 2006 II S. 94) erfolgte die zu Arbeitslohn führende Vergütung für die wahlärztlichen Leistungen nach der Gebührenordnung für Ärzte.

2. *Führen die von den Impfzentren geleisteten Zahlungen zu Einkünften gemäß § 19 EStG oder zu Einkünften gemäß § 15 bzw. 18 EStG?*

Wie unter 1. dargelegt, führen die vom Impfzentrum geleisteten Zahlungen an die aufgrund des übersandten Vertrages tätigen Ärztinnen und Ärzte zu Einkünften aus nicht-selbständiger Tätigkeit. Fragen zur Umsatzsteuer stellen sich damit nicht.

3. *Falls Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit vorliegen: Wer gilt als Arbeitgeber? Wer führt Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge ab?*

Arbeitgeber ist derjenige, dem der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet (vgl. § 1 Abs. 2 LStDV). Insoweit kommt es darauf an, wie die Impfzentren tatsächlich organisiert sind (rechtlich selbständig oder unselbständiger Teil der Landkreise und kreisfreien Städte). Dies lässt sich dem Impfvertrag-Ärzte nicht entnehmen.

4. *Sind unabhängig von der vorliegenden Einkunftsart § 3 Nr. 12 S. 1 oder 2 EStG einschlägig?*

Voraussetzung hierfür ist, dass es sich bei der Vergütung um eine „Aufwandsentschädigungen“ handeln muss. Eine solche liegt insoweit nicht vor, als die Entschädigung u.a.

für Verdienstaussfall oder Zeitverlust gezahlt wird (R 3.12 Abs. 2 LStR). Laut § 6 Impfvertrag-Ärzte handelt es sich um eine zeitbezogene Vergütung und damit nicht um eine Aufwandsentschädigung, die eine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12 EStG begründen könnte.

*5. Sind unabhängig von der vorliegenden Einkunftsart § 3 Nr. 26 oder 26a EStG einschlägig?*

Nach Auffassung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder wird es für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 nicht beanstandet, wenn die Tätigkeit von Personen, die im Impfbereich (Aufklärung und Impfung) bei der Durchführung von Impfungen gegen SARS-CoV-2 in Impfzentren und in mobilen Teams mitwirken, als steuerbegünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG angesehen wird, sofern die weiteren Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 EStG erfüllt sind. Personen, die nicht im Impfbereich, sondern nebenberuflich in der Impfzentren-Leitung oder der Infrastruktur tätig sind, kann die Ehrenamtspauschale nach § 3 Nr. 26a EStG gewährt werden, sofern alle Voraussetzungen erfüllt sind.