

Die EU-Mehrwertsteuerreform kommt - Das müssen Sie ab dem 01.01.2020 beachten

**Wir haben auf unserer Internetseite im Downloadbereich eine Zusammenfassung eingestellt.
Für Mandanten mit Importen/Exporten im EU-Bereich, bitte unbedingt beachten!**

Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Neubaumaßnahmen

Handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme sind nicht begünstigt. Als Neubaumaßnahme gelten alle Maßnahmen, die im Zusammenhang mit der Errichtung eines Haushalts bis zu dessen Fertigstellung anfallen. Aus H 7.4 „Fertigstellung“ EStH ergibt sich, dass die Fertigstellung eines Gebäudes erreicht ist, sobald das Gebäude seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Voraussetzung ist demnach, dass die wesentlichen Baumaßnahmen abgeschlossen sind und der Bau so weit errichtet ist, dass der Bezug der Wohnungen zumutbar ist. Das ist dann nicht der Fall, wenn Türen, Böden und der Innenputz fehlen. Kann nach diesen Grundsätzen ein Haushalt geführt werden und ist der Einzug auch tatsächlich erfolgt, können die Arbeitskosten für Handwerkerleistungen, die nach Bezug des Hauses durchgeführt worden sind (z.B. Außenputz, erstmalige Anlage eines Gartens, Errichtung eines Carports), nach § 35a Abs. 3 EStG geltend gemacht werden. Die sachliche Begrenzung der begünstigten Maßnahme ist daher aus dem Tatbestandsmerkmal „im Haushalt“ zu bestimmen, d.h. im räumlichen Bereich eines vorhandenen Haushalts (einschließlich Grund und Boden und Außenanlagen), in dem bereits gewirtschaftet wird.

Das gilt auch dann, wenn es sich bei den Maßnahmen um Restarbeiten handelt oder diese im Rahmen der Neubauplanung bereits vorgesehen waren. Dem steht auch nicht das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 07.11.2017 – 6 K 6199/16 entgegen. Das FG hatte zwar Baumaßnahmen (Anbringen von Außenputz, erstmalige Pflasterung einer Einfahrt und einer Terrasse, erstmalige Errichtung einer Zaunanlage und erstmaliges Verlegen von Rollrasen), die nach Teilabnahme der bauvertraglichen Leistungen und Einzug des Steuerpflichtigen angefallen sind, die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG versagt. Das zunächst anhängige Revisionsverfahren VI R 53/17 wurde jedoch durch Beschluss vom 05.07.2018 beendet, nachdem das Finanzamt den Steuerpflichtigen im Revisionsverfahren klaglos gestellt hatte.

Lohnsteuerpauschalierung auch bei Gehaltsumwandlung möglich!

Durch die Möglichkeiten der Lohnsteuerpauschalierung oder auch die steuerfreie Gewährung bestimmter Leistungen können Arbeitgeber steuerlich gefördert ihre Attraktivität für die Mitarbeiter steigern. Oftmals ist Voraussetzung für entsprechend ermäßigt zu besteuern bzw. steuerfreie Leistungen, dass sie zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn dazu gewährt werden. In einem aktuellen Urteil hat der BFH nun zu einem Fall der Gehaltsumwandlung im Rahmen der Anwendung von Pauschalierungsregelungen entschieden. Mit dem Urteil geht eine Änderung der Rechtsprechung zum Erfordernis des verbindlichen Rechtsanspruchs einher. Es schafft eine neue Perspektive auf den Begriff des „ohnehin geschuldeten Arbeitslohns“.

*BFH, Urt. v. 01.08.2019 – VI R 32/18

Rechtlicher Rahmen

Zu den Pauschalierungstatbeständen, die nur dann greifen, wenn die Leistung des Arbeitgebers zusätzlich zu ohnehin geschuldetem Arbeitslohn erbracht wird, zählen insbesondere:

- die unentgeltliche oder verbilligte Übereignung von EDV-Geräten (z.B. Computer, Laptop) sowie die Übernahme der Kosten für einen Internetzugang (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG, Pauschalierung 25 %);
- die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Ladevorrichtung für Elektrofahrzeuge oder geförderte Hybridelektrofahrzeuge nach (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG, Pauschalierung 25 %);

- Zuschüsse für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte des Arbeitnehmers (§ 40 Abs. 2 Satz 2 EStG, Pauschalierung 15 %).

Bei den steuerfreien Arbeitgeberleistungen nach § 3 EStG haben diese Erfordernis insbesondere:

- Leistungen des Arbeitgebers im Rahmen der Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern (§ 3 Nr. 33 EStG) sowie die in § 34a EStG genannten Fälle einer kurzfristigen Betreuung bzw. der Vermittlung von dieser sowie externen Beratungen;
- Maßnahmen zur Gesundheitsförderung (§ 3 Nr. 34 EStG);
- Vorteile aus der Überlassung von Fahrrädern und bestimmten E-Fahrrädern nach § 3 Nr. 37 EStG sowie nach § 3 Nr. 46 EStG für das Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder bestimmter Hybridfahrzeuge sowie die Überlassung der Ladevorrichtungen zur privaten Nutzung;
- steuerfreie Job-Tickets nach § 3 Nr. 15 EStG.

Der Urteilsfall

Der Kläger war ein Einzelunternehmer. Dieser hatte im Jahr 2011 mit seinen Arbeitnehmern neue Lohnvereinbarungen dahingehend geschlossen, dass das Bruttoentgelt herabgesetzt und ein Zuschuss für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie ein pauschaler Zuschuss für die Internetnutzung gezahlt wurde. Zunächst wurde hierzu kein Freiwilligkeitsvorbehalt vereinbart, erst im Rahmen einer weiteren Änderung im Jahr 2014 wurde festgelegt, dass die Leistungen vom Arbeitgeber rein freiwillig gewährt wurden und keinen Rechtsanspruch des Arbeitnehmers begründeten. Bei einer Lohnsteueraußenprüfung war das Finanzamt der Ansicht, dass die Pauschalierung der Zusatzleistungen im Rahmen einer steuerschädlichen Gehaltsumwandlung durchgeführt wurde und deshalb nicht anerkannt werden könne. Entsprechend wurde eine Nachversteuerung zum Regelsatz festgesetzt unter Anrechnung der bereits abgeführten Pauschalsteuer. Der Gang vor das FG war erfolglos. Das FG hatte die Pauschalierungsmöglichkeit ebenfalls ausgeschlossen, da eine Gehaltsumwandlung vorlag und kein „Mehr“ an Arbeitslohn gezahlt wurde.

Freiwilligkeitsvorbehalt bei Pauschalierung nicht mehr erforderlich

Nach bisheriger Rechtsprechung des BFH sollte die Pauschalierungsmöglichkeit im Rahmen von „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ geleisteten Zuwendungen nur dann gegeben sein, wenn im Zeitpunkt der Zahlung kein arbeitsrechtlicher Anspruch auf diese besteht (für Fahrtkostenzuschüsse: BFH, Urt. v. 01.10.2009 – VI R 41/07, BStBl II 2010, 487, BFH/NV 2010, 505). Die Veraltung hat diese Rechtsprechung mit einem Nichtanwendungserlass belegt (BMF-Schreiben v. 22.05.2013 – IV C 5 – S 2388/11/10001-02, BStBl I 2013, 728); auch in der Literatur wurde dieses Erfordernis weitgehend abgelehnt.

An dieser Rechtsprechung hält der BFH nun nicht mehr fest. Es kommt für die Pauschalierungsfähigkeit einer Leistung demnach nicht mehr darauf an, ob die zusätzliche Leistung des Arbeitgebers auf einer arbeitsvertraglichen Grundlage oder komplett freiwillig erfolgt. Freiwilligkeit und Zusätzlichkeit schließen hier einander nicht aus. So kann auch zu einer Zahlung, auf die im Zeitpunkt der Zahlung ein verbindlicher Rechtsanspruch besteht, eine weitere ebenfalls arbeitsrechtlich geschuldete Leistung hinzutreten.

Gehaltsumwandlung ist unschädlich

Laut BFH ist der „ohnehin geschuldete Arbeitslohn“ im Sinne der entsprechenden Vorschriften der Arbeitslohn, den der Arbeitnehmer verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung ohnehin erhält. Das Zusätzlichkeitserfordernis ist nach Ansicht des BFH auf den Zeitpunkt der Lohnzahlung nach dem Zuflussprinzip in § 11 Abs. 1 Satz 1 und 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG zu beziehen. Damit ist der durch entsprechende Vereinbarung geminderte Arbeitslohn zum nächsten Lohnzahlungszeitpunkt als der „ohnehin geschuldete Arbeitslohn“ anzusehen.

Hieraus folgt, dass der Arbeitslohn für künftige Lohnzahlungszeiträume herabgesetzt und die entsprechende Minderung durch verwendungsgebundene, pauschalierungsfähige (oder auch steuerfreie) Leistungen ausgeglichen werden kann. Eine für die Begünstigungen schädliche Gehaltsumwandlung liegt in diesem Fall nicht vor.

Hinweis:

Der BFH stellt sich damit gegen die Auffassung der Finanzverwaltung in R 3.33 Abs. 5 Satz 2 LStR. Dort wird eine Gehaltsumwandlung als schädlich für lohnsteuerliche Begünstigungen angesehen. Laut BFH muss aber der Begriff des „ohnehin geschuldeten Arbeitslohns“ aus der Perspektive zukünftiger Lohnzahlungszeiträume betrachtet werden.

Unterscheidung Leistungen „zusätzlich/ersatzweise“ zum Arbeitslohn

Laut BFH liegt die eigentliche Bedeutung des gesetzlich verankerten Zusätzlichkeitserfordernisses darin, Gehaltsumwandlungen bei einem unverändert bestehenden Lohnanspruch zu verhindern. Hintergrund ist, dass die lohnsteuerlichen Begünstigungen lediglich die vorgesehenen Zwecke fördern sollen, deshalb scheidet eine bloße Anrechnung auf oder eine Verrechnung mit dem Arbeitslohn in unveränderter Höhe aus. Der BFH spricht davon, dass bei einer solchen Anrechnung oder Verrechnung lediglich ersatzweise an Stelle des regelbesteuerten Arbeitslohns geleistet wird.

Praxis-Tipp:

Anforderungen an die unschädliche Gehaltsumwandlung:

Durch die Rechtsprechungsänderung wird es möglich, Mitarbeitern auch ohne eine effektive Gehaltserhöhung Vorteile durch pauschalierungsfähige bzw. steuerfreie Leistungen zukommen zu lassen. Allerdings gibt es hier auch Verschiedenes zu beachten:

- Es ist arbeitsvertraglich zu vereinbarender Wechsel der Lohnformen vorzunehmen. Dies bedeutet, dass der Arbeitsvertrag geändert bzw. ergänzt wird, dies bedarf der Zustimmung des Mitarbeiters im Rahmen einer zweiseitigen Vereinbarung. Die Änderung sollte klar dokumentiert werden.
- Die Umwandlung ist nur für künftige Lohnzahlungszeiträume möglich, rückwirkende Vereinbarungen sind also nicht schädlich.

Fazit:

Das Urteil des BFH eröffnet Unternehmen neue Möglichkeiten, für die Arbeitnehmer Benefits zu schaffen, ohne dabei zusätzlich in die Tasche greifen zu müssen. Mehr noch: Auf pauschalierbare und steuerfreie Leistungen des Arbeitgebers fallen keine Sozialversicherungsbeiträge für den Arbeitgeber an. Für die Arbeitnehmer hat die Sache aber ein gewisses Risiko: Fällt die Zusatzleistung aus tatsächlichen Gründen weg, etwa weil sie nicht mehr benötigt wird, verbleibt zunächst nur der geminderte Arbeitslohn. Für einen Ausgleich ist dann eine erneute Vereinbarung bezüglich einer Lohnerhöhung notwendig.

In eigener Sache:

Die Kanzlei ist vom 23.12.2019 bis einschließlich 06.01.2020 geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Dezember 2019

- 10.12. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.12. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer
- 10.12. Einkommensteuer-Vorauszahlung, Kirchensteuer-Vorauszahlung
- 10.12. Körperschaftsteuer-Vorauszahlung