

Kerstin Gromadka

Umsatzsteuerliche Behandlung von Zuwendungen an Arbeitnehmer

Typische Sachverhalte im Überblick



Kompaktwissen für Berater

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2020 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

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.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Printed in Germany

DATEV-High Quality Print, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: Juli 2020

DATEV-Artikelnummer: 35736/2020-08-01

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

Zunehmend erhalten Arbeitnehmer von ihrem Arbeitgeber nicht nur den geschuldeten Arbeitslohn, sondern darüber hinaus auch noch weitere Annehmlichkeiten, häufig in Form von Sachbezügen oder Sachleistungen gewährt.

Solange der Arbeitgeber, der gleichzeitig Unternehmer ist, Geldzahlungen leistet, stellt das stets einen Zufluss von Arbeitslohn dar, der umsatzsteuerrechtlich nicht zu beachten ist. Problematisch wird es aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht erst, wenn darüber hinaus oder mitunter anstelle der Geldzahlungen Sachleistungen (Dienstleistungen) erbracht oder Sachwerte an den oder die Arbeitnehmer geliefert werden.

Spätestens zu diesem Zeitpunkt sind die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen zu bedenken und folgerichtig umzusetzen.

Mit diesem Werk werden typische Sachverhalte, die Lieferungen und Leistungen an Arbeitnehmer betreffen, beleuchtet. Dabei erfolgt nicht nur eine Auseinandersetzung damit, ob und wie die Lieferungen und sonstigen Leistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind, sondern auch die Möglichkeit des damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuerabzugs wird beleuchtet.

Redaktioneller Hinweis:

Die Ausgabe wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

Sie gibt die persönliche Rechtsauffassung der Autorin wieder.

Egeln, im Juli 2020

Kerstin Gromadka

Hinweis:

Die Beispiele in dieser Kompaktwissen-Ausgabe sind mit dem bis zum 30.06.2020 und ab 01.01.2021 geltenden Umsatzsteuersatz berechnet. Bitte beachten Sie, dass vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 der Regelsteuersatz von 19 % auf 16 % und der ermäßigte Steuersatz von 7 % auf 5 % gesenkt wurde.

Der Inhalt im Überblick

1	Allgemeines	5
2	Unentgeltliche Lieferungen oder Leistungen	8
2.1	Nicht steuerbare unentgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen	8
2.2	Steuerbare Lieferungen oder sonstige Leistungen.....	12
2.3	Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Lieferungen oder sonstigen Leistungen	13
2.3.1	Lieferung von Gegenständen (§ 3 Abs. 1b UStG)	13
2.3.2	Sonstige Leistung (= Verwendung eines Gegenstands des Unternehmensvermögens, § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG sowie Erbringung von sonstigen Leistungen § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG)	15
3	Leistungen gegen Entgelt	17
3.1	Bemessungsgrundlage bei entgeltlichen Lieferungen oder sonstigen Leistungen	17
3.2	Zusammenfassendes Beispiel zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage.....	19
4	Vorsteuerabzug	26
5	Konkrete Sachzuwendungen oder sonstige Leistungen an das Personal	28
5.1	Aufmerksamkeiten	28
5.2	Arbeitskleidung.....	29

5.3	Betriebsveranstaltungen	30
5.4	Freie Verpflegung, freie Unterkunft	41
5.5	Umzug des Arbeitnehmers.....	41
5.6	Abgabe von Mahlzeiten	44
5.6.1	Unternehmenseigene Kantine.....	44
5.6.2	Unternehmensfremde Kantine / Restaurant	46
5.6.3	Verpflegungsleistungen aufgrund einer unternehmerisch bedingten Auswärtstätigkeit.....	53
5.7	Unentgeltliche Deputate (z. B. Haustrunk)	53
5.8	Freifahrten von Bediensteten von Verkehrsbetrieben	54
5.9	Betriebskindergärten	54
5.10	Überlassung von Parkplätzen / Stellplätzen in Parkhäusern.....	55
5.11	Beförderung von Arbeitnehmern	57
5.11.1	Sammelbeförderung	57
5.11.2	Beförderung gegen Entgelt.....	57
5.11.3	Unentgeltliche Beförderung	58
5.11.4	Beförderung im überwiegend unternehmerischen Interesse des Unternehmers (= Arbeitgeber)	59
5.12	Fahrzeugüberlassung	61
5.12.1	Bemessungsgrundlage	63
5.12.2	Übersicht zur entgeltlichen Überlassung von Pkw an Arbeitnehmer	68
6	Aufzeichnungspflichten.....	70
7	Gestaltungshinweise.....	71

1

Allgemeines

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Dieser Grundsatz stellt einzig darauf ab, ob die Lieferung oder die sonstige Leistung von einem Unternehmer erbracht wird.

Im Prinzip ist es daher völlig egal, wer Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung ist. Allerdings ist von entscheidender Bedeutung, ob die Zahlung eines Entgelts erfolgt. Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen ist das nicht immer der Fall, wenn kein oder ein außergewöhnlich niedriges Entgelt vom Arbeitgeber (= Unternehmer) erhoben wird. Aus diesem Grund gibt es für die Leistungen an die Arbeitnehmer des Unternehmers (dazu zählen auch Auszubildende und sogar ehemalige Arbeitnehmer) vielfach Sonderregelungen, die es zu beachten gilt.

Nach Abschnitt 1.8 UStAE bewirkt ein Unternehmer mit Sachzuwendungen an seine Arbeitnehmer entgeltliche Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG, wenn er seinem Personal als Vergütung für geleistete Dienste neben der Barzahlung / Überweisung des Lohns auch einen Sachlohn zuwendet. Dies ist allerdings explizit zu regeln (z. B. im Arbeitsvertrag).

Außerdem sind auch die Lieferungen und sonstigen Leistungen steuerbar, die der Unternehmer an seine Arbeitnehmer oder deren Angehörige gegen Entgelt, aber verbilligt ausführt. Dabei ist von einer entgeltlichen Leistung auszugehen, wenn der Unternehmer für die Leistung einen unmittelbaren Anspruch auf eine Geldzahlung oder eine andere – nicht in der Arbeitsleistung bestehende – Gegenleistung in Geldeswert hat. Es kommt nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer das Entgelt gesondert entrichtet oder ob es der Unternehmer bereits vom Barlohn einbehält.¹

¹ Abschn. 1.8 Abs. 1 Satz 3 – 5 UStAE

Stehen allerdings die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im überwiegend unternehmerischen Interesse des Arbeitgebers (= Unternehmer), sind diese nicht steuerbar.

Die Abgrenzung ist mitunter nicht klar geregelt und abhängig vom Einzelfall entsprechend zu würdigen.

Gewährt der Unternehmer seinen Arbeitnehmern oder deren Angehörigen Personalrabatte beim Einkauf von Waren, ist darin keine Leistung gegen Entgelt zu sehen. Die Warenlieferung ist regulär zu besteuern, wobei als Bemessungsgrundlage das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt anzusetzen ist. Der Personalrabatt ist ein Preisnachlass.

Die Ausführungen gelten im Übrigen auch für bereits ausgeschiedene Mitarbeiter bzw. deren jeweilige Angehörige. Unerheblich ist dabei auch, ob der Unternehmer die Lieferung oder sonstige Leistung aufgrund tariflicher Verpflichtung erbringt. In diesen Fällen ist die Leistung des Unternehmers (= ehemaliger Arbeitgeber) entweder entgeltlich oder dient dem privaten Bedarf. Die Leistung kann nicht mehr im überwiegend betrieblichen Interesse erbracht werden, da der Arbeitnehmer ja aus dem Unternehmen ausgeschieden ist.

Überblick

Um Lieferungen oder sonstige Leistungen eines Unternehmers an sein Personal umsatzsteuerrechtlich beurteilen zu können, ist zunächst einzuordnen, ob die Lieferung oder Leistung

- unentgeltlich, aber im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers,
- unentgeltlich für den privaten Bedarf des Arbeitnehmers oder seiner Angehörigen

oder

- gegen Zahlung eines Entgelts erfolgt. Dabei kann auch die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers als Entgeltzahlung anzusehen sein. In diesen Fällen ist die Vergütung der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers die Lohnzahlung und zusätzlich die Sachzuwendung bzw. Leistung. Ist die Sachzuwendung allerdings einseitig, d. h. besteht

kein Bezug zum Umfang der durch den Arbeitnehmer zu erbringenden Arbeitsleistung, und unabhängig von dem hierfür bezogenen Lohn, ist die Sachzuwendung kein Entgelt für die Arbeitsleistung. Eine Verknüpfung zwischen Sachzuwendung zur Arbeitsleistung des Arbeitnehmers ist regelmäßig im Arbeitsvertrag vereinbart (siehe →Kapitel 3).

Davon abhängig ergeben sich folgende umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen:

Leistung des Unternehmers an sein Personal erfolgt	Die Zuwendung ist:	Vorsteuerabzug ist bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG
unentgeltlich und im überwiegend betrieblichen Interesse	nicht steuerbar	möglich
unentgeltlich, aber nicht überwiegend im betrieblichen Interesse (sondern für den Privatbereich des Personals)	steuerbar und steuerpflichtig (sofern keine Steuerbefreiung des § 4 UStG in Frage kommt)	möglich
unentgeltlich, aber nicht überwiegend im betrieblichen Interesse (sondern für den Privatbereich des Personals) – bereits bei Leistungsbezug durch den Unternehmer steht fest, dass er die Lieferung / sonst. Leistung bezieht, um sie seinem Arbeitnehmer zuzuwenden	nicht steuerbar	ausgeschlossen
gegen Entgelt	steuerbar und steuerpflichtig (sofern keine Steuerbefreiung des § 4 UStG in Frage kommt)	möglich

2

Unentgeltliche Lieferungen oder Leistungen

2.1 Nicht steuerbare unentgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen

Um entscheiden zu können, ob die Zuwendung der Lieferung oder sonstigen Leistung vom Unternehmer an seine Arbeitnehmer oder deren Angehörige der Umsatzsteuer unterliegt, ist neben der Frage, ob der Arbeitnehmer dafür ein Entgelt zu zahlen hat, auch die Motivation des Unternehmers für die Zuwendung in Betracht zu ziehen.

Aufmerksamkeiten und überwiegend im Interesse des Arbeitgebers gewährte Lieferungen oder sonstige Leistungen werden nicht besteuert. Im überwiegenden Interesse des Unternehmers liegen Leistungen, wenn betrieblich veranlasste Maßnahmen zwar auch dem privaten Bedarf des Personals dienen, dies aber durch den mit der Maßnahme angestrebten betrieblichen Zweck überlagert wird.² Ein Beispiel ist die Versorgung der Arbeitnehmer mit Snacks und Getränken während eines besonderen Arbeitseinsatzes.

Typische, nicht der Umsatzsteuer unterliegende Lieferungen und sonstige Leistungen des Unternehmers an seine Arbeitnehmer sind gegeben, wenn die Lieferungen oder sonstigen Leistungen durch überwiegendes Interesse des Arbeitgebers veranlasst sind. Zwar kann damit auch ein privater Bedarf des Arbeitnehmers erfüllt werden, dennoch ist darauf abzustellen, dass die betrieblichen Zwecke überwiegen. Davon ist auszugehen, wenn die Maßnahme durch den Unternehmer (= Arbeitgeber) auf Grund der ihm obliegenden Pflicht zur Gestaltung der Dienstausübung erfolgt.³

² EuGH Urteil vom 11.12.2008, C-371/07, LEXinform 0589150

³ BFH-Urteil vom 07.09.1998, V R 105/92, BStBl 1998 II S. 635, LEXinform 0146509

Diese liegen nach der Verwaltungsauffassung⁴ beispielsweise vor,

- wenn die Leistung der Verbesserung der Arbeitsbedingungen dient (z. B. Bereitstellung von Aufenthaltsräumen, Duschen etc.). Voraussetzung ist, dass diese grundsätzlich von allen Betriebsangehörigen in Anspruch genommen werden können.

Dabei kann auch die Bereitstellung von Bade- und Sportanlagen überwiegend betrieblich veranlasst sein, wenn darin nach der Verkehrsauflassung kein geldwerter Vorteil zu sehen ist (z. B. Fußball oder Handballsportplatz kein geldwerter Vorteil – Bereitstellung von Tennis- oder Golfplatz oder eines Fitnessstudios dagegen schon).

- bei einer betriebsärztlichen Betreuung oder Vorsorgeuntersuchung des Arbeitnehmers im überwiegenden Interesse des Unternehmers (= Arbeitgeber). Dazu zählen auch Leistungen zur betrieblichen Gesundheitsvorsorge, da die Gesunderhaltung der Mitarbeiter auch im Interesse des Unternehmers (= Arbeitgebers) ist. Sofern diese während der Arbeitszeit erfolgt oder im Arbeitsvertrag / Tarifvertrag geregelt ist, ist eine ausschließliche unternehmerische Veranlassung gegeben.
- bei betrieblichen Fort- und Weiterbildungsleistungen.
- bei der Überlassung von Arbeitsmitteln zur beruflichen Nutzung und von Arbeitskleidung (nur bei typischer Berufskleidung / Arbeitsschutzkleidung, nicht jedoch von Kleidung, die auch privat genutzt werden kann).
- bei der Überlassung von Parkplätzen auf dem Betriebsgelände.
- bei Zuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen, soweit sie „üblich“ sind. Die Üblichkeit der Zuwendung ist bis zu einer Höhe von 110 Euro brutto je Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung (bei max. 2 Betriebsveranstaltungen pro Jahr) gegeben. In diesen Fällen gilt die lohnsteuerrechtliche Beurteilung entsprechend.

⁴ Abschnitt 1.8 Abs. 4 UStAE