Justiz-ONLINE

Die Justiz des Landes
Nordrhein-Westfalen

Die Vielfalt moderner Arbeitsformen im Steuerrecht

Selbständigkeit – Arbeitnehmereigenschaft

Münster, 5. Dezember 2014

Dr. Bernadette Mai LL.M. oec.
Richterin am Finanzgericht in Münster

Gliederung

I. Einführung
II. Abgrenzung Arbeitnehmer – Selbständige - Gewerbetreibende
III. Doppelte Haushaltsführung
IV. Häusliches Arbeitszimmer/Telearbeit
V. Weitere Themen
VI. Ausblick

II. Abgrenzung Arbeitnehmer – Selbständige - Gewerbetreibende

- Einkommensteuer: Einkünfte von Arbeitnehmern, Selbständigen und Gewerbetreibenden sind Steuerobjekt
- Abgrenzung hat Bedeutung für die Einkünfteermittlung; bei Arbeitnehmern wird der steuerliche Überschuss und bei bei Selbständigen und Gewerbetreibenden der Gewinn besteuert
- Arbeitnehmer und Freiberufler (als Hauptgruppe der Selbständigen) unterliegen nicht den Buchführungspflichten nach HGB bzw. nach dem Steuerrecht (AO)

II. Abgrenzung Arbeitnehmer – Selbständige - Gewerbetreibende

- Nur Gewerbetreibende unterliegen der Gewerbesteuerpflicht

  aber:

  Freibetrag 24.500 € für natürliche Personen gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG

  pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer mit 3,8 –fachem des Gewerbesteuermessbetrags gemäß § 35 EStG

II. Abgrenzung Arbeitnehmer – Selbständige - Gewerbetreibende

- Umsatzsteuer: nur Unternehmer sind zum Vorsteuerabzug und zur Ausstellung von Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis berechtigt

- Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG)

- Arbeitnehmer sind umsatzsteuerlich keine Unternehmer

II. Abgrenzung Arbeitnehmer – Selbständige - Gewerbetreibende

Arbeitnehmer

- Eigenständiger steuerrechtlicher Arbeitnehmerbegriff, d.h. Auseinanderfallen von sozialrechtlicher und steuerrechtlicher Einordnung ist möglich

- Maßgeblich ist das Gesamtbild der Verhältnisse; sog. offener Typusbegriff

- Selbständigkeit ist eines der entscheidenden Abgrenzungsmerkmale: auf eigene Rechnung und eigene Gefahr, eigene Verantwortung

II. Abgrenzung Arbeitnehmer – Selbständige - Gewerbetreibende

- Für eine Arbeitnehmereigenschaft können sprechen:

Persönliche Abhängigkeit, Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit, feste Arbeitszeiten, fester Arbeitsort, gleichbleibende Bezüge, Urlaubsanspruch, Anspruch auf Sozialleistungen, Bezügefortzahlung im Krankheitsfall, Überstundenvergütung, fehlendes Unternehmerrisiko, fehlende Unternehmerinitiative, Eingliederung in den Betrieb und das Schulden der Arbeitskraft (nicht: des Arbeitserfolgs).

- Beispiele:

FG Rheinland-Pfalz v. 23.1.2014, 6 K 2295/11(„Arzthelferin“);

FG München v. 4.12.2012, 10 K 3854/09 („Bauhelfer“)

II. Abgrenzung Arbeitnehmer – Selbständige - Gewerbetreibende

- **Abgrenzung Selbständige - Gewerbetreibende**

  Gewerbebetrieb ist eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn sie weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG)

II. Abgrenzung Arbeitnehmer – Selbständige - Gewerbetreibende

- „Negativabgrenzung“: Vorrang der Einordnung als Selbständiger gegenüber der Einordnung als Gewerbetreibender

- Beispiele für Selbständige

  Freiberufler wie selbständig tätiger Rechtsanwalt, Arzt, Ingenieur (sog. Katalogberufe gem. § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG)

- Beispiele für Gewerbebetriebe

  Gaststätte, Handwerker, Industriebetriebe

  und kraft Rechtsform GmbH, AG

II. Abgrenzung Arbeitnehmer – Selbständige - Gewerbetreibende

Überblick über die Gewinnermittlungsarten

- Bei Buchführungspflicht: Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG)
- Ohne Buchführungspflicht: Gewinnermittlung wahlweise durch Einnahme-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)
- Bei Arbeitnehmern: Gegenüberstellung von Einnahmen und Werbungskosten
- Konsequenz: Unterschiedl. Erfassung von Änderungen der Vermögenssubstanz, teilweise interperiodische Verschiebungen von Gewinnen etc., unterschiedliche Aufbewahrungsfristen, aber „Totalgewinngleichheit“

II. Abgrenzung Arbeitnehmer – Selbständige - Gewerbetreibende

Übersicht Steuerliche Buchführungspflichten (§§ 140 f. AO)

- Sog. derivative Buchführungspflicht (§ 140 AO):
  Steuerrecht übernimmt die sich aus anderen Gesetzen, insb. dem HGB, ergebenden Buchführungspflichten
  (Bsp: Kaufmann nach HGB)

- Sog. originäre Buchführungspflicht (§ 141 AO):
  Nach eigenständigen steuerlichen Regelungen
  (Bsp: Gewerbetreibende, die nicht schon unter § 140 AO fallen)

II. Abgrenzung Arbeitnehmer – Selbständige - Gewerbetreibende

Beispiel zum Investitionsabzugsbetrag § 7g EStG

A plant in 2013, dass er in 2014 für sein Einzelunternehmen eine Maschine für 50.000 € erwirbt.

Er kann in 2013 außerhalb der Bilanz einen IAB von maximal 40 % von 50.000 €, d.h. 20.000 €, bilden (§ 7g Abs. 1).

Im Anschaffungsjahr 2014 ist der IAB gewinnerhöhend aufzulösen. A kann wählen, ob er von den Anschaffungskosten der Maschine wiederum bis zu 20.000 € gewinnmindernd als Betriebsausgaben abzieht (§ 7g Abs. 2).

Darüber hinaus kann A im Anschaffungsjahr 2014 und in den 4 folgenden Jahren bis zu 6.000 € Sonderabschreibungen in Anspruch nehmen (§ 7g Abs. 5 und Abs. 6).

II. Abgrenzung Arbeitnehmer – Selbständige - Gewerbetreibende

- **Thema Scheinselbständigkeit**
  - Einkommensteuerlich ggf. schlechter für Arbeitnehmer wegen geringerer steuerlicher Abzugsmöglichkeiten (Bsp. PKW)
  - Gewerbesteuerlich: Gewerbesteuermessbescheide werden aufgehoben (§ 35b Abs. 1 Nr. 1 GewStG)
  - Ggf. Lohnsteuerhaftung für Arbeitgeber
  - Umsatzsteuer: trotz fehlender Unternehmereigenschaft werden dennoch ausgewiesene Umsatzsteuern geschuldet (§ 14c Abs. 2 Satz 2 UStG), ohne dass ein Vorsteuerabzug möglich ist

III. Doppelte Haushaltsführung

- Neufassung zum 1.1.2014 durch Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts

- Abzugstatbestand für Arbeitnehmer, Selbständige und Gewerbetreibende

- Zweitwohnung als notwendige Voraussetzung für Erwerbstätigkeit (objektives Nettoprinzip)

III. Doppelte Haushaltsführung

- **§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG**

„Werbungskosten sind auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Das Vorliegen eines eigenen Hausstandes setzt das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus.“

III. Doppelte Haushaltsführung

- Abziehbare Kosten:
  - Kosten der Unterkunft (inkl. Betriebskosten, PKW-Stellplatz etc. bis 1.000 €)
  - Fahrtkosten für Familienheimfahrten (1 x pro Woche, 30 ct pro Entfernungskilometer)
  - Kosten für den Umzug in die Zweitwohnung
  - Kosten für Einrichtungsgegenstände
  - Kosten für Reinigung der Zweitwohnung
  - Ggf. Zweitwohnungssteuer
  - Verpflegungsmehraufwand für die ersten 3 Monate (24 € pro Tag), § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Nr. 5 Satz 6 EStG)

III. Doppelte Haushaltsführung

- Eigener Haupthausstand
  - Lebensmittelpunkt
  - Nicht nur vorübergehend
  - Beteiligung an der Haushaltsführung

    Bei Ehegatten/eingetragenen Lebenspartnern:

    idR unproblematisch, gemeinsamer Hausstand als Mittelpunkt der Lebensinteressen

    Bei Alleinstehenden:

    es darf keine Eingliederung in fremden Haushalt (z.B. der Eltern) vorliegen; Kostenbeteiligung ist notwendig

    BFH v. 28.3.2012, VI R 87/10; v. 26.7.2012, VI R 10/12; v. 16.1.2013 VI R 46/12; v. 14.11.2013, VI R 10/13

III. Doppelte Haushaltsführung

- Wohnen am „Beschäftigungsort“/am Ort der ersten Tätigkeitsstätte:
  - Einzugsgebiet des Arbeitsortes (i.d.R. bei Fahrtzeit bis 1 Stunde)
  - Ausreichend ist, wenn die Zweitwohnung von der ersten Tätigkeitsstätte weniger als halb so weit entfernt ist wie die Hauptwohnung (Gesetzesbegründung BT-Drs. 17/10774)
  - BFH v. 28.3.2012, VI R 25/11: Lebensführung am Beschäftigungsort ist unerheblich; erst wenn sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen an den Beschäftigungsort verlagert, entfällt die berufliche Veranlassung der Zweitwohnung
  - Indiz für Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen kann die Größe der Zweitwohnung sein

IV. Häusliches Arbeitszimmer

- **§ 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b) EStG:**

  Nicht abziehbar sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1 250 Euro begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

IV. Häusliches Arbeitszimmer

- Grundsätzlich keine Abziehbarkeit (anders: „häusliche Betriebsstätte“)
- Begrenzung auf 1.250 €, wenn kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht
- Volle Abziehbarkeit, wenn Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet

BFH v. 26.2.2014, VI R 37/13 zu Poolarbeitsplätzen

BFH v. 26.2.2014, VI R 40/12 zu Telearbeitsplatz

IV. Häusliches Arbeitszimmer

- Abziehbare Kosten:
  - Anteilige Gebäudekosten mit Nebenkosten
  - Ausstattungskosten
    - Soweit nicht unmittelbar arbeitsfördernd (z.B. Teppich)
    - Soweit unmittelbar arbeitsfördernd stets volle Abziehbarkeit als Arbeitsmittel nach § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG (z.B. Schreibtischlampe)

IV. Telearbeit

- Kein eigener steuerlicher Begriff, Stpfl. kann Arbeitnehmer, Selbständige oder Gewerbetreibender sein
  - IdR Negativabgrenzung nach Unternehmerrisiko
  - Bei Arbeitnehmern:
    - Kein Abzug der vom Arbeitgeber getragenen Kosten z.B. für Arbeitsumgebung
    - Private Nutzung betrieblicher Kommunikationssysteme (PC, Internet, Fax, Telefon, Handy) ist steuerfreier Lohn (§ 3 Nr. 45 EStG)
  - Bei Selbständigen/Gewerbetreibenden:
    - Abziehbarkeit für Arbeitszimmer ggf. beschränkt

V. Weitere Themen: Teilzeitbeschäftigung

- Höhe der Einkommensteuerschuld ist unabhängig davon, ob in Teilzeit oder in Vollzeit gearbeitet wird

- Entscheidend ist die Höhe der Einkünfte

- Abgeführte Lohnsteuer wird bei der Veranlagung auf die Einkommensteuerschuld angerechnet, § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG; Ausnahme z.B. bei Pauschalierung nach § 40a EStG (vgl. § 40a Abs. 5 i.V.m. § 40 Abs. 3 EStG)

V. Weitere Themen: Teilzeitbeschäftigung

- Unterschiede bei der Einkommensteuererhebung im Lohnsteuerabzugsverfahren (Quellensteuer) möglich
  - § 40a Abs. 2 EStG: einheitliche Pauschsteuer iHv 2 % des Arbeitsentgelts bei geringfügiger Beschäftigung (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV) bzw. haushaltsnahen Dienstleistungen (§ 8a SGB IV) möglich
  - § 40a Abs. 2a EStG: wenn Arbeitgeber keine pauschalen, sondern volle Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen hat: Pauschsteuer iHv 20 % des Arbeitsentgelts

V. Weitere Themen: Arbeitnehmerüberlassung

- Lohnsteuerrecht: wer ist lohnsteuerlich als Arbeitgeber einzuordnen?
- Bsp: FG des Saarlandes Beschluss vom 25.07.2013, 1 V 1184/13, EFG 2013, 1706, zu § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG

- Reise-/Fahrtkosten: wo ist die sog. erste Tätigkeitsstätte?
- Bsp: Ein Arbeitnehmer wird von einer Zeitarbeitsfirma lediglich für die Überlassung an den Automobilzulieferer X angestellt. Das Arbeitsverhältnis endet vertragsgemäß nach Ablauf des aktuellen Projekts. Erste Tätigkeitsstätte ist dann bei X (BMF-Schreiben v. 30.9.2013)

IV. Ausblick

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!