

### **BMF: Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Leistungen**

Wir hatten im letzten TAX WEEKLY (# 04/2020) bereits über einen Gesetzentwurf berichtet, in dem geregelt werden soll, wann eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Anlass hierfür waren drei Urteile vom 01.08.2019 ([VI R 32/18](#), [VI R 21/17](#), [VI R 40/17](#)), in denen der BFH entschied, dass der ohnehin geschuldete Arbeitslohn derjenige Lohn ist, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) erbringt und dass zusätzlicher Arbeitslohn vorliegt, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Es kommt nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Für die Frage der Zusätzlichkeit ist die Vertragssituation im Zeitpunkt des Zuflusses maßgebend. Arbeitgeberleistungen, die der Arbeitgeber früher einmal geschuldet hat, bleiben hier außer Betracht.

Als Reaktion auf diese Rechtsprechung und im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung definiert die Finanzverwaltung im [BMF-Schreiben vom 05.02.2020](#) das Merkmal der Zusätzlichkeit nun wie folgt:

Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung werden nur dann „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht, wenn

1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet wird,
2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt wird,
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt wird und
4. bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist oder nicht. Es sind somit im gesamten Lohn- und Einkommensteuerrecht nur echte Zusatzleistungen des Arbeitgebers steuerbegünstigt.

Diese Definition ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Das BMF-Schreiben vom 22.05.2013 (BStBl. 2013 II, 398), in dem die Finanzverwaltung bisher geregelt hatte, dass für die Zusätzlichkeit lediglich Voraussetzung ist, dass eine „zweckbestimmte Leistung“ zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber aus anderen Gründen schuldet, wird aufgehoben.

### **BMF: Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Beförderungsleistungen von Gütern gem. § 4 Nr. 3 Buchstabe a UStG**

Die Finanzverwaltung hat mit [BMF-Schreiben vom 06.02.2020](#) auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 29.06.2017, [C-288/16](#)) reagiert und den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung für Beförderungsleistungen im Rahmen der grenzüberschreitenden Güterbeförderung eingeschränkt.

Wird ein Gegenstand im Zusammenhang mit einer Ausfuhr grenzüberschreitend befördert, kann diese Beförderungsleistungen nach § 4 Nr. 3 UStG steuerfrei sein. Bislang kam die Steuerbefreiung auch für sog. Unterfrachtführer in Betracht. Diese Unterfrachtführer sind Unterbeauftragte des Hauptfrachtführers, welcher seinerseits die Transportverpflichtung gegenüber dem Versender oder Empfänger übernommen hat.

Der EuGH stellte klar, dass der Anwendungsbereich nicht nur die Unmittelbarkeit der Beförderungsleistung zum Gegenstand der Ausfuhr erfordert, sondern auch, dass diese Dienstleistungen unmittelbar an den Ausführer, den Einführer, den Empfänger der Gegenstände, erbracht werden muss. Die Steuerbefreiung kommt somit grundsätzlich nur für die Leistung des Hauptfrachtführers, nicht aber für die Leistungen der Unterfrachtführer in Betracht, da diese die Beförderungsleistungen nicht unmittelbar an den Versender oder den Empfänger der Gegenstände erbringen, sondern an den Hauptfrachtführer.

Das BMF übernimmt diese Rechtsprechung mittels diverser Änderungen in den Abschn. 4.3.2. und 4.3.4. UStAE.

Diese Auffassung gilt für alle offenen Fälle. Das BMF gewährt jedoch eine Nichtbeanstandungsregelung für Umsätze, die bis zum 01.07.2020 ausgeführt werden.

In den Konstellationen Hauptfrachtführer/Unterfrachtführer erscheint daher eine eingehende Prüfung der Auswirkungen dieser grundlegenden Änderung geboten.

### **BFH: Keine Berichtigung des fehlerhaften Einkommensteuerbescheids nach § 129 AO bei ordnungsgemäßer Erklärung eines Veräußerungsgewinns**

Der BFH hatte im Urteil vom 10.12.2019 ([IX R 23/18](#) mit [Pressemitteilung](#)) darüber zu entscheiden, ob ein bestandskräftiger Steuerbescheid nach § 129 AO berichtigt werden kann, wenn die fehlerhafte Festsetzung eines vom Steuerpflichtigen ordnungsgemäß erklärten Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 EStG trotz eines vom Finanzamt praktizierten "6 Augen-Prinzips" nicht auf einem bloßen "mechanischen Versehen" beruht.

Im Streitfall hatte der Kläger in seiner elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2011 einen Gewinn aus der Veräußerung eines GmbH-Gesellschaftsanteils i.S.d. § 17 EStG zutreffend erklärt und alle hierfür maßgeblichen Unterlagen beim Finanzamt eingereicht. Der Veranlagungssachbearbeiter des Finanzamts prüfte den erklärten Gewinn und behandelte die Veranlagung entsprechend einschlägiger Arbeitsanweisungen unter anderem als "Intensiv-Prüfungsfall". Dies hatte zur Folge, dass nicht nur die Zeichnung durch den Vorgesetzten erforderlich war, sondern auch eine Prüfung durch die "Qualitätssicherungsstelle" erfolgte. Nach einem "Abbruchhinweis" im maschinellen Veranlagungsverfahren wurde bei der weiteren Bearbeitung der Einkommensteuererklärung des Klägers ein falscher Wert durch einen Mitarbeiter des Finanzamts eingetragen, der im Ergebnis den Gewinn aus der Veräußerung

des GmbH-Geschäftsanteils steuerfrei stellte und daraufhin zu einer zu hohen Steuererstattung für den Kläger führte.

Weder im Rahmen der Veranlagung, noch bei der Prüfung durch die Qualitätssicherungsstelle noch bei der Zeichnung auf Sachgebietsleiterebene („Augen-Prinzip“) fiel der fehlerhafte Eintrag auf. Erst bei einer späteren Außenprüfung wurde der Fehler bei der Festsetzung entdeckt. Der Einkommensteuerbescheid wurde daraufhin nach § 129 S. 1 AO berichtigt. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht bestätigte das Vorgehen des Finanzamts und vertrat die Auffassung, dass eine Berichtigung des fehlerhaften Einkommensteuerbescheids zulässig war.

Nunmehr hat der BFH die Vorentscheidung aufgehoben. Das Finanzgericht sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass der bestandskräftige Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr nach § 129 AO berichtigt werden könne.

Die Regelung des § 129 S. 1 AO erlaube nur die Berichtigung von Schreibfehlern, Rechenfehlern und ähnlichen offensichtlichen Unrichtigkeiten (sog. mechanische Versehen), die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen seien. Die Anwendung des § 129 AO sei dagegen ausgeschlossen, wenn dem Sachbearbeiter des Finanzamts ein Tatsachen- oder Rechtsirrtum unterlaufen oder der Sachverhalt mangelhaft aufgeklärt worden sei. Mithin könne § 129 AO nicht angewendet werden, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit bestehe, dass sich die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründe oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruhe.

Da der vorliegende Steuerfall von zumindest zwei Mitarbeitern des Finanzamts auch inhaltlich geprüft und bearbeitet worden sei, schließe dies das Vorliegen eines bloß mechanischen Versehens und damit die Anwendung der Berichtigungsnorm des § 129 AO aus.

### **BFH: Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern, Gutschriften (§ 14 Abs. 2 S. 2 UStG) nur bei Leistungen von Unternehmern anwendbar**

Der BFH ist in seiner bisherigen Rechtsprechung – ohne weitergehende Differenzierung – davon ausgegangen, dass Mitglieder von Aufsichtsräten als Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG tätig sind. Mit Urteil vom 27.11.2019 ([VR 23/19](#) mit [Pressemitteilung](#)) gibt der BFH diese Rechtsprechung insoweit auf, als er für Aufsichtsratsmitglieder, welche lediglich eine Festvergütung erhalten, nicht mehr von einer unternehmerischen Tätigkeit ausgeht.

Der Kläger war leitender Angestellter der S-AG und zugleich Aufsichtsratsmitglied der E-AG, deren Alleingesellschafter die S-AG war. Gemäß der Satzung erhielt jedes Aufsichtsratsmitglied der E-AG für seine Tätigkeit ein jährliches Fixum von 20.000 € oder einen zeitanteiligen Anteil hiervon. Die Abrechnung erfolgte im Wege von Gutschriften im Sinne des § 14 Abs. 2 S. 2 UStG mit gesondertem

Steuerausweis. Der Kläger wandte sich gegen die Annahme, dass er als Mitglied des Aufsichtsrats Unternehmer sei und in dieser Eigenschaft umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringe. Einspruch und Klage zum Finanzgericht hatten keinen Erfolg.

Der BFH gab der Klage statt und stützt sich in der Begründung auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 13.06.2019, [C-420/18](#), IO): Ein Aufsichtsratsmitglied übt keine unternehmerische Tätigkeit aus, wenn es für Rechnung und unter Verantwortung des Aufsichtsrats handelt und dabei auch kein wirtschaftliches Risiko trägt. Die fehlende Risikotragung ergibt sich aus dem Bezug einer Festvergütung, welche weder von der Teilnahme an Sitzungen noch von tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden abhängig war und auch fahrlässiges Handeln keinen unmittelbaren Einfluss auf die feste Vergütung hatte.

Ausdrücklich offengelassen hat der BFH, ob in anderen Konstellationen die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied (weiterhin) als unternehmerisch ausgeübt anzusehen ist, z.B. wenn – auch oder lediglich – eine variable Vergütungskomponente vorgesehen ist. Gerade hier bestehen in der Praxis aber eine Vielzahl verschiedener Vergütungsmodelle: Fixum plus Reisekosten, Fixum plus variabler Vergütungsanteil, unterschiedliche Relationen Fixum/Variable, usw. Es muss nunmehr die weitere Entwicklung verfolgt werden, insbes. wie die Finanzverwaltung reagiert und ggf. Abschn. 2.2. Abs. 2 S.7 UStAE zur unternehmerischen Tätigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern anpasst.

Abschließend setzte sich der BFH noch mit der Frage auseinander, ob der Kläger ggf. aufgrund des Steuerausweises in den Gutschriften nach § 14c Abs. 2 UStG (sog. unberechtigter Steuerausweis) zum Steuerschuldner wurde und präzisierte seine Rechtsprechung. Die Regelung zur Gutschrift gem. § 14 Abs. 2 S. 2 UStG verweist auf den allgemeinen Unternehmerbegriff des § 2 UStG, so dass eine Gutschrift über eine Leistung eines Unternehmers ausgestellt werden muss. Ist eine Gutschrift nicht über eine Leistung eines Unternehmers ausgestellt worden, steht sie einer Rechnung nicht gleich. Folglich kann dann auch keine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG entstehen. Diese Frage hatte der BFH in seinem Urteil vom 16.03.2017 ([V R 27/16](#)) noch offengelassen.

### Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 31.01.2020

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
<a href="#"><u>C-156/17</u></a>	30.01.2020	Vorlage zur Vorabentscheidung – Freier Kapital- und Zahlungsverkehr – Beschränkungen – Besteuerung von Dividenden, die an Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) ausgeschüttet werden – Erstattung der auf Dividenden einbehaltenen Steuer – Voraussetzungen – Objektive Differenzierungskriterien – Kriterien, die ihrer Art nach oder de facto vorteilhaft für inländische Steuerpflichtige sind
<a href="#"><u>C-725/18</u></a>	30.01.2020	Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 56 AEUV – Art. 36 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum – Freier Dienstleistungsverkehr – Steuer auf in einem Mitgliedstaat abgeschlossene oder ausgeführte Börsengeschäfte – Ungleichbehandlung zum Nachteil von Dienstleistungsempfängern, die sich gebietsfremder gewerblicher Vermittler bedienen – Beschränkung – Rechtfertigung

### Alle am 06.02.2020 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
<a href="#"><u>V R 23/19 (V R 62/17)</u></a>	27.11.2019	Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern siehe auch: <a href="#"><u>Pressemitteilung Nr. 6/20 vom 6.2.2020</u></a>
<a href="#"><u>IX R 23/18</u></a>	10.12.2019	Berichtigung der fehlerhaften Festsetzung eines ordnungsgemäß erklärten Veräußerungsgewinns i.S. des § 17 EStG im Einkommensteuerbescheid trotz "6-Augen-Prinzip" siehe auch: <a href="#"><u>Pressemitteilung Nr. 7/20 vom 6.2.2020</u></a>
<a href="#"><u>XI R 17/19 (XI R 7/16)</u></a>	23.10.2019	Zur Anwendung der Kleinunternehmerregelung bei der Differenzbesteuerung unterliegenden Wiederverkäufern

### Alle am 06.02.2020 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
<a href="#"><u>II S 1113/19 und II S 15-20/19</u></a>	22.11.2019	Anhörungsrüge und Gegenvorstellung

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
<a href="#"><u>II S 14/19 und II S 21-23/19</u></a>	22.11.2019	Inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 22.11.2019, II S 11-13/19 und II S 15-20/19 - Anhörungsrüge und Gegenvorstellung
<a href="#"><u>IV R 46/16</u></a>	27.11.2019	Subjektive Klagehäufung bei Klagen einer Personengesellschaft gegen Gewinnfeststellungsbescheid und Gewerbesteuermessbescheid
<a href="#"><u>V B 70/18</u></a>	26.11.2019	Subunternehmer im Umsatzsteuerrecht
<a href="#"><u>X B 89/18</u></a>	06.06.2019	Besteuerung der Pensionszahlungen an ehemalige Mitarbeiter der Europäischen Weltraumorganisation (ESA)
<a href="#"><u>IX B 71/19</u></a>	25.11.2019	Nichtzulassungsbeschwerde: Divergenz, Verfahrensmangel (Verletzung des Grundsatzes der Öffentlichkeit)
<a href="#"><u>VII R 61/18</u></a>	22.10.2019	Duldungsbescheid bei bestandskräftiger Vorbehaltfestsetzung ohne zusätzliche Bedingung i.S. des § 14 AnfG rechtmäßig
<a href="#"><u>IV R 9/18</u></a>	07.11.2019	Zwei Feststellungsbescheide bei atypisch stiller Beteiligung einer Personengesellschaft

### Alle bis zum 07.02.2020 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
<a href="#"><u>III C 3 -S 7156/19/ 10002 :001</u></a>	06.02.2020	Umsatzsteuer; Steuerbefreiung der Umsätze nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a UStG, (Abschnitt 4.3.2 Abs. 4 UStAE)
<a href="#"><u>IV C 5 -S 2334/19/ 10017 :002</u></a>	05.02.2020	Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen
<a href="#"><u>2020/0095131</u></a>	03.02.2020	Umsatzsteuer-Umrechnungskurse, monatlich fortgeschriebene Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse 2020

**Herausgeber**  
**WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH**  
[www.wts.com/de](http://www.wts.com/de) • info@wts.de

**Redaktion**  
**Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth**

**Berlin**

Christian Baumgart  
Wilhelmstraße 43G  
10117 Berlin  
T: +49 (0) 30 2062 257 1010  
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

**Erlangen**

Andreas Pfaller  
Allee am Röthelheimpark 11-15  
91052 Erlangen  
T: +49 (0) 9131 97002-11  
F: +49 (0) 9131 97002-12

**Hamburg**

Eva Doyé  
Brandstwiete 4  
20457 Hamburg  
T: +49 (0) 40 320 86 66-0  
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

**Köln**

Michael Wild  
Sachsenring 83  
50677 Köln  
T: +49 (0) 221 348936-0  
F: +49 (0) 221 348936-250

**Regensburg**

Andreas Schreib  
Lilienthalstraße 7  
93049 Regensburg  
T: +49 (0) 941 383 873-128  
F: +49 (0) 941 383 873-130

**Düsseldorf**

Michael Wild  
Peter-Müller-Straße 18  
40468 Düsseldorf  
T: +49 (0) 211 200 50-5  
F: +49 (0) 211 200 50-950

**Frankfurt a. M.**

Robert Welzel  
Taunusanlage 19  
60325 Frankfurt/Main  
T: +49 (0) 69 133 84 56-0  
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

**Kolbermoor (Rosenheim)**

Andreas Ochsner  
Carl-Jordan-Straße 18  
83059 Kolbermoor  
T: +49 (0) 8031 87095-0  
F: +49 (0) 8031 87095-250

**München**

Lothar Härtel  
Thomas-Wimmer-Ring 1-3  
80539 München  
T: +49 (0) 89 286 46-0  
F: +49 (0) 89 286 46-111

**Stuttgart**

Klaus Stefan Siler  
Büchsenstraße 10  
70173 Stuttgart  
T: +49 (0) 711 2221569-62  
F: +49 (0) 711 6200749-99

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.