



Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht

## Newsletter III/2017

Der Newsletter des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts informiert in kompakter und prägnanter Form über aktuelle Entscheidungen des Gerichts, über organisatorische Neuerungen und sonstige Veränderungen im Finanzgericht. Er erscheint vierteljährlich zum Quartalsende. Der Bezug ist kostenlos. Anmeldung und Abonnement des Newsletters können über die Homepage des Finanzgerichts ([www.fg.schleswig-holstein.de](http://www.fg.schleswig-holstein.de)) vorgenommen werden.

### **Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts bei Verlusten aus der Beteiligung an Erdöl- und Erdgasförderanlagen in den USA**

Mit Urteil vom 16. Februar 2017 (Az.: 4 K 56/15) hat der 4. Senat des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts über die einkommensteuerrechtliche Qualifikation von Einkünften aus einer Beteiligung an den von einem sog. Operator betriebenen Erdöl- und Erdgasförderanlagen in den USA („Working Interest“) entschieden.

Der Kläger erwarb Beteiligungen an Erdöl- und Erdgasförderanlagen in den USA von einer dortigen Vertriebsgesellschaft. Mit Abschluss des Kaufvertrags trat der Kläger in das Operating-Agreement ein, das die Vertriebsgesellschaft mit dem für den Betrieb der Förderanlagen verantwortlichen Operator abgeschlossen hatte. Nach dem Operating-Agreement hatte der einzelne Anteilserwerber Kontroll- und Einsichtsrechten gegenüber dem Operator sowie das Recht, auf die Teilnahme an den vom Operator vorgeschlagenen Maßnahmen zur Erdöl- und Erdgasförderung zu verzichten. Die Rechte der (deutschen) Anteilserwerber wurden über eine Verwaltungs-GmbH in offener Stellvertretung wahrgenommen. Den Anteilserwerbern standen Überschüsse aus dem Verkauf der Aus-

rüstung der Förderanlagen zu; eine Unterdeckung war von ihnen auszugleichen.

Das Finanzamt behandelte die dem Kläger zugeflossenen Ausschüttungen aus den Beteiligungen bei der Veranlagung für das Streitjahr 2012 als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Der Kläger machte mit seiner Klage gegen den Einkommensteuerbescheid negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltend, die sich im Streitjahr aufgrund der Abschreibung der Förderanlagen ergaben und im Wege des negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden sollten.

Das Finanzgericht gab der Klage statt, da der Kläger durch den Erwerb der Anteile an den Erdöl- und Erdgasförderanlagen in den USA und den gleichzeitigen Eintritt in das Operating-Agreement eine Mitunternehmerschaft in Form einer zweigliedrigen atypisch stillen Gesellschaft mit dem Operator begründet hat. Der Kläger erzielte damit aus der Beteiligung (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die bei der Festsetzung der Einkommensteuer im Wege des negativen Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG zu berücksichtigen waren. Das Vorliegen einer zweigliedrigen atypisch stillen Gesellschaft ergab sich nach Auffassung des Finanzgerichts daraus, dass der Kläger sich mit einer Vermögenseinlage an den vom Operator betriebenen Erdöl- und Erdgas-Förderanlagen in den USA beteiligt und hierdurch eine unternehmerische Beteiligung an der Ausbeutung der Öl- und Gasreserven („Working Interest“) erworben hat. Für eine gesellschaftsrechtliche Verbindung des Klägers zur Vertriebsgesellschaft oder zu weiteren Anteilserwerbern fehlte es an entsprechenden gesellschaftsvertraglichen Regelungen. Die Annahme einer direkten Beteiligung des Klägers an den Erdöl- und Erdgas-Förderanlagen in den USA lehnte das Finanzgericht ab, da dem Kläger im Hinblick auf deren Betrieb nicht die alleinige Unternehmerinitiative zustand. Das Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft stützte das Finanzgericht darauf, dass der Kläger am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der Förderanlagen beteiligt war und ihm neben Kontroll- und Informationsrechten das Recht zustand, über die Teilnahme an einzelnen Fördermaßnahmen zu entscheiden. Das Finanzgericht lehnte die vom Finanzamt vorgenommene Einstufung der Beteiligung an den Erdöl- und Erdgas-Förderanlagen als Genussrechte ab, da der Kläger durch die Beteiligung mitgliedschaftliche Kontroll- und Einsichtsrechte sowie Mitentscheidungsrechte im Hinblick auf die Teilnahme an unternehmerischen Maßnahmen des Operators erhalten hat. Zwischen dem Kläger und dem Operator ist es damit zu einer gemeinsamen Zweckverfolgung gekommen, die auf die Förderung und den Verkauf von Erdöl und Erdgas gerichtet war, so dass die rechtliche Beziehung des Klägers zum Operator über ein bloßes Schuldverhältnis hinausgeht. Die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus der

zweigliedrigen atypisch stillen Gesellschaft zwischen dem Kläger und dem Operator war nach Auffassung des Finanzgerichts durch § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO ausgeschlossen, da der Operator in den USA ansässig und im Inland nicht steuerpflichtig war.

Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist Revision beim BFH eingelegt worden (dortiges Az.: I R 38/17).

**Die aufgrund der Günstigerprüfung erfassten Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG sind bei der Berechnung der Schwelleneinkünfte von 500.000 € (§§ 193 Abs. 1, 147a Satz 1 AO) zu berücksichtigen.**

Durch Beschluss vom 22. Mai 2017 (Az.: 2 V 22/17) hat der 2. Senat Vorgenanntes entschieden. Der Antragsteller wandte sich im Eilverfahren gegen Prüfungsanordnungen gemäß § 193 Abs. 1 i.V.m. § 147a AO. In der ESt-Erklärung 2011 erklärte er Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 1.099.306 € als dem inländischen Steuerabzug unterliegend und in Höhe von 84.237 € als nicht dem inländischen Steuerabzug unterliegend. Darin enthalten waren Gewinne aus Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG in Höhe von 679.694 €. Der Antragsteller stellte in der Steuererklärung u.a. einen Antrag auf Günstigerprüfung für die Kapitalerträge gemäß § 32d Abs. 6 EStG. Er beantragte die Verrechnung von Verlusten gem. § 23 EStG nach der bis zum 31.12.2008 geltenden Rechtslage. Außerdem erklärte er u.a. Einnahmen aus Renten in Höhe von 22.255 € und privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 4.559 €. Im zuletzt geänderten ESt-Bescheid für 2011 erfolgte antragsgemäß bei den Einkünften gemäß § 20 EStG die Verrechnung mit Verlustvorträgen aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 679.694 € und bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG die Verrechnung mit Verlustvorträgen in Höhe von 4.559 €. Das FA setzte die Einkommensteuer auf 0 € fest. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuerte es aufgrund des Antrags auf Günstigerprüfung mit der tariflichen Besteuerung gemäß § 32a EStG.

Der AdV-Antrag wurde abgewiesen. Nach summarischer Prüfung konnte das FA die Prüfungsanordnungen gemäß § 193 Abs. 1 AO erlassen. Sie seien rechtmäßig, Ermessensfehler seien nicht ersichtlich. Eine Außenprüfung sei bei Stpfl., die Überschusseinkünfte gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG von mehr als 500.000 € im Kalenderjahr erzielen, zulässig. Die Höhe der Überschusseinkünfte ermittle sich nach ertragsteuerlichen Grundsätzen (*Drüen* in Tipke/Kruse, 147. Lfg. 1.2017, § 147a AO Rz. 10; *Märtens* in

Beermann/Gosch, AO/FGO, 130. Lfg., § 147a AO Rz. 12). Eine Saldierung mit negativen Einkünften finde nicht statt (BT-Drs. 16/13106 S. 12; Cöster in Koenig, AO, 3. Aufl., § 147a Rz. 7). Verlustvor- oder -rückträge aus anderen Jahren seien nicht zu berücksichtigen (Märtens in Beermann/Gosch, AO/FGO, 130. Lfg., § 147a AO Rz. 14; Frotscher, AO, 158 Lfg. 4/2014, § 193 Rz. 31h). Bei der Ermittlung der Einkünfte blieben Kapitalerträge, die der Abgeltungssteuer gemäß § 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG unterlegen hätten, außer Ansatz (AEAO zu § 147a AO vom 31. Januar 2014, BStBl. I 2014, 290; Rätke in Klein, AO, 13. Aufl., § 147a Rz. 6). Der Wortlaut der Bestimmung spreche sogar dafür, auch die Kapitalerträge, die der Abgeltungssteuer unterlegen haben, zu erfassen (so Dißbars in Schwarz/Pahlke, AO, § 147a Rz. 4; Cöster in Koenig, AO, 3. Aufl., § 147a Rz. 6/7; Märtens in Beermann/Gosch, a.a.O., Rz. 13; Drüen in Tipke/Kruse, 147. Lfg. 1.2017, § 147a AO Rz. 10; von Wedelstädt, Die Änderungen der AO durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, Der Betrieb 2009, 1731).

Die nach § 147a Satz 1 AO maßgebenden positiven Einkünfte gem. § 2 Abs. 2 Nr. 4 bis 7 EStG betragen danach im Kalenderjahr 2011 insgesamt 1.202.723 €, und zwar im Einzelnen Einkünfte aus Kapitalvermögen von 1.185.237,00 € (1.186.038,00 € - Sparerfreibetrag 801,00 €), steuerpflichtige Anteile der Renten von 12.927,00 € und Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften von 4.559,00 €.

Bei der Ermittlung der Einkünfte seien die Kapitalerträge, die aufgrund der Günstigerprüfung nicht der Abgeltungssteuer gemäß § 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG unterlägen, zu berücksichtigen. Der Wortlaut des § 147a Satz 1 AO spreche dafür. Im Streitfall wurden die Kapitalerträge im ESt-Bescheid für 2011 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und damit bei den Überschusseinkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG erfasst. Danach komme es nicht darauf an, ob es sich überwiegend um inländische Einkünfte gehandelt habe und damit ursprünglich die Abgeltungssteuer einbehalten worden sei. Unstreitig seien die Kapitaleinkünfte aufgrund der Günstigerprüfung als Überschusseinkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG berücksichtigt und nach dem Tarif gemäß § 32a EStG besteuert worden. Der Antragsteller könne sich nicht auf den Anwendungserlass zur AO vom 31. Januar 2014 (BStBl. I 2014, 290) berufen, da dieser nur für den Fall der Anwendung des § 32d Abs. 1 EStG gelte (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juni 2016 III R 8/15, BFHE 254, 203, BStBl. II 2017, 25). Für die Finanzverwaltung bestehe folglich nur insoweit eine Bindung. Ob diese Ausnahme sachgerecht ist, kann dahinstehen, da sich der Ast. darauf nicht berufen kann. Im Übrigen werde in der Literatur teilweise vertreten, dass auch die der Abgeltung nach § 32d EStG unterliegenden Einkünfte bei der Berechnung des Schwellenwertes zu berücksichtigen seien (Cöster in Koenig, AO, 3. Aufl., § 147a Rz. 6; Drüen

in Tipke/Kruse, 147. Lfg. 1.2017, § 147a AO Rz. 11; *Märtens* in Beermann/Gosch, AO/FGO, 130. Lfg., § 147a AO Rz. 4; *von Wedelstädt*, Die Änderungen der AO durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, Der Betrieb 2009, 1731). Des Weiteren liege ein anderer Sachverhalt vor, da die einbehaltene Kapitalertragsteuer erstattet worden und damit gerade keine Abgeltung der betroffenen Einkünfte erfolgt sei. Das sei ein sachlich rechtfertigender Grund.

Gegen den Beschluss wurde Beschwerde beim BFH eingelegt. Dort ist das Verfahren unter dem Aktenzeichen VIII B 67/17 anhängig.

### **Kein Anspruch eines deutschen Staatsangehörigen auf Kindergeld für langfristig in der Türkei lebende Kinder**

Mit zwei Urteilen vom 2. Juni 2017 (Az.: 4 K 138/16 und 4 K 1/17) hat der 4. Senat des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts entschieden, dass ein deutscher Staatsangehöriger keinen Anspruch auf Kindergeld hat, wenn die Kinder langfristig in der Türkei leben. Der Kläger ist türkischer Abstammung und seit einigen Jahren deutscher Staatsangehöriger. Er bezog eine Berufsunfähigkeitsrente und war in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Er erhielt für die Kinder A, B und C Kindergeld nach dem EStG von der Familienkasse. Im Jahre 2016 äußerte sich der Kläger in verschiedenen Schreiben dahingehend, dass er bzw. seine Kinder in die Türkei auswandern würden. Der Kläger selbst blieb im Streitzeitraum in Deutschland; es konnte im nachfolgenden Schriftverkehr jedoch nicht mehr festgestellt werden, dass auch die Kinder (noch) ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hatten.

Der Senat stellte im ersten Urteil 4 K 138/16 fest, dass dem Kläger kein Anspruch auf Kindergeld nach dem EStG zustand. Denn es war nicht hinreichend belegt, dass die Kinder im Streitzeitraum einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem der in § 63 EStG benannten Staaten hatten. Dabei verwies der Senat auf die ständige Rechtsprechung des BFH, wonach die Türkei nicht zu den in § 63 EStG benannten Staaten gehört. Im zweiten Urteil war auf Beklagtenseite nicht die für den klägerischen Wohnsitz zuständige Familienkasse, sondern die Familienkasse Bayern-Süd beteiligt, die gem. § 5 Abs. 1 Nr. 11 Satz 4 FVG i.V.m. Anlage 1 zum Vorstandsbeschluss 15/2016 der Bundesagentur für Arbeit vom 14. April 2016 u.a. zuständig ist für Kindergeldfälle, die nach einem der zwischenstaatlichen Abkommen bzw. Assoziationsabkommen mit der Türkei oder nach

dem Assoziationsratsbeschluss EWG/Türkei Nr. 3/80 vom 19. September 1980 zu beurteilen sind. Das Gericht negierte auch hier die Kindergeldberechtigung, wobei es mögliche Ansprüche aus folgenden Rechtsquellen im Einzelnen prüfte: Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei über soziale Sicherheit vom 30. April 1964 (BGBl II 1965, 1169) i.d.F. des Änderungsabkommens vom 28. Mai 1969 (BGBl II 1972, 1) und des Zwischenabkommens vom 25. Oktober 1974 (BGBl II 1975, 373) und des Zusatzabkommens vom 2. November 1984 (BGBl II 1986, 1040), Art. 3 Abs. 1 des Assoziationsratsbeschlusses 3/80 (ARB 3/80), Art. 37 Zusatzprotokoll und Art. 10 Abs. 1 des Assoziationsratsbeschlusses 1/80 (ARB 1/80), Art. 9 des Assoziierungsabkommens EWG/Türkei (BGBl II 1964, 509, 518).

Die Urteile sind rechtskräftig.

### **Steuerliche Anerkennung eines nach Eintritt in den Ruhestand begonnenen Studiums der Theaterwissenschaft: Vorliegen eines hinreichend erwerbsbezogenen Veranlassungszusammenhangs**

Mit Urteil vom 16. Mai 2017 (Az.: 4 K 41/16) hat der 4. Senat des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts entschieden, dass Aufwendungen für ein Studium nur dann als (vorweggenommene) Werbungskosten oder Sonderausgaben berücksichtigt werden können, wenn im konkreten Einzelfall ein hinreichend erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang besteht. Dieser war im Streitfall (Kosten eines im Jahre 1943 geborenen und mittlerweile im Ruhestand befindlichen Arztes für ein Studium der Theaterwissenschaften) nicht gegeben.

Der im Jahr 1943 geborene Kläger war bis Ende Oktober 2006 erwerbstätig und erhielt sodann Altersruhegeld. Mit dem Eintritt in den Ruhestand begann der Kläger ein Studium der Theaterwissenschaften an der Universität X. Das Studium ist grundsätzlich auf einen Abschluss zunächst zum Bachelor und danach zum Master ausgelegt. Die Studienergebnisse des Klägers waren sehr gut. Dennoch erkannte das Gericht die Kosten weder als vorweggenommene Werbungskosten noch als Sonderausgaben an. Im Rahmen einer umfassenden Einzelfallwürdigung lehnte es den erforderlichen Veranlassungszusammenhang zwischen den Studienaufwendungen und der künftigen Erwerbssphäre ab, wobei es u.a. abstellte auf die erheblichen privaten Interessen des Klägers und dessen Neigung zum Fach der Theaterwissenschaften, auf die nur vagen Aussagen des Klägers



zur angestrebten Tätigkeit, auf die seit Jahren bestehenden Affinität des Klägers und seiner Ehefrau zum Studienort und dessen kulturellem (Theater-)Angebot, auf die nicht unerhebliche Dauer des Studiums, die ihm frühestens mit 75 Jahren eine erste berufliche Tätigkeit erlauben würde und auf die gute wirtschaftliche Situation, aufgrund derer eher von einer privaten Veranlassung auszugehen sei.

Das Urteil ist rechtskräftig.

### **Versteuerung eines aufgrund eines öffentlich-rechtlichen Bewilligungsbescheids gezahlten Zuschusses für eine Maßnahme der Arbeitsmarktförderung**

Mit Urteil vom Urteil vom 15. Mai 2017 hat der 4. Senat des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts (Az.: 4 K 46/16) entschieden, dass eine Gesellschaft, die eine Maßnahme der Arbeitsmarktförderung vornimmt - welche sich an Bezieher von Arbeitslosengeld richtet und für diese unentgeltlich ist - und dafür aufgrund eines öffentlich-rechtlichen Bewilligungsbescheides Zuschüsse von der öffentlichen Hand erhält, durch die Durchführung der Maßnahme eine der Umsatzsteuer unterliegende Leistung gegenüber dem Zuschussgeber erbringt.

Die Klägerin ist eine Gesellschaft, die ein Unternehmen für Fragen der Unternehmensgründung betreibt. Sie berät Existenzgründer und junge Unternehmen, vermietet Räumlichkeiten an junge Unternehmen und bietet den Mietern auch weitere Leistungen an. Im Streitjahr 2008 erhielt die Klägerin Zuschüsse für die Mitarbeit an einem Projekt für arbeitssuchende Menschen. Der Zuschuss wurde im Auftrag einer Gebietskörperschaft des öffentlichen Rechts aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds aufgrund eines öffentlich-rechtlichen Zuwendungsbescheides geleistet. Streitig war zwischen den Beteiligten, ob die Tätigkeit, welche die Klägerin im Rahmen des Projektes vornahm, eine Leistung gegenüber der Gebietskörperschaft war und ob demzufolge die aufgrund des Zuwendungsbescheides zugewandten Gelder ein zu versteuerndes Entgelt gem. § 10 UStG für eben diese Leistung waren.

Der Senat entschied, dass im Streitfall ein Rechtsverhältnis begründet wurde, in dessen Zusammenhang die Klägerin eine umsatzsteuerbare Leistung im Sinne des § 1 UStG erbrachte und dafür ein Entgelt im Sinne des § 10 UStG erhielt. Der Senat war aufgrund einer Auslegung des Bewilligungsbescheides unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls davon überzeugt, dass im Streitfall ein steuerlich relevanter, unmittelbarer

Zusammenhang zwischen der Projektleistung und dem Zuschuss bestand. Dabei war für das Gericht insbesondere relevant, dass Antrag und Bescheid deutlich erkennen ließen, dass der Zuwendungsgeber allein das ganz konkrete Projekt in seiner hinreichend klar definierten Durchführung fördern wollte. Damit konnte ausgeschlossen werden, dass der Zuschuss lediglich der Förderung der Klägerin „im Allgemeinen“ diene.

Das Urteil ist rechtskräftig.

**Die Ablehnung der Abzweigung des Kindergeldes für den Monat August 2016 wegen Minderjährigkeit der Klägerin ist rechtswidrig, da die Volljährigkeit kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal des § 74 Abs. 1 EStG ist.**

Mit seinem Urteil vom 28. Juni 2017 (Az.: 2 K 217/16) hat der 2. Senat des Finanzgerichts Vorgenanntes erkannt. Die am 1. August 2000 geborene Klägerin begehrte die Abzweigung von Kindergeld für den Monat August 2016 an sich selbst. Die Kindesmutter hatte am 27. Juni 2016 die sofortige Einstellung der Kindergeldzahlung und die Überweisung an das Jugendamt C beantragt, da sie die elterliche Sorge an das Jugendamt abgegeben habe. Die Eltern gewähren der Klägerin keinen Unterhalt, weder durch Geldleistung noch durch Naturalunterhalt, sie erhielten Leistungen des Jobcenters. Kindergeld wurde letztmalig für Juli 2016 gezahlt und die Zahlung ab August 2016 eingestellt. Daraufhin beantragte der Vormund der Klägerin für diese die Abzweigung des Kindergeldes nach § 74 EStG. Die Beklagte erwiderte, dass nach der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem EStG, Stand 2016, Nr. V.32.3 eine Abzweigung nach § 74 Abs. 1 EStG an das Kind selbst als Abzweigungsempfänger nur möglich sei, wenn es volljährig sei und für sich selbst Sorge. Hier scheidet eine Abzweigung folglich schon deshalb aus, weil die Klägerin noch minderjährig sei.

Der Klage wurde stattgegeben. § 74 Abs. 1 EStG eröffnete der Familienkasse die Möglichkeit, das Kindergeld an eine andere Person als den Kindergeldberechtigten, insbesondere auch an das Kind selbst, auszusahlen. Diese Möglichkeit müsse zur Durchsetzung der Zweckbestimmung des Kindergeldes im Falle von volljährigen und minderjährigen Kindern bestehen (so FG Düsseldorf, Urteil vom 31. Juli 2008, 14 K 272/08, EFG 2008, 1983; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 15. September 2016 4 K 82/16, juris; *Felix* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 227. Aktualisierung Februar 2012, § 74 B 30; wohl auch *Wendl* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 74 Anm. 13). Es seien insoweit



keine dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Aspekte ersichtlich, warum bei der Abzweigung kategorisch zwischen volljährigen und minderjährigen Kindern - zumal wenn letztere kurz vor der Volljährigkeit stehen und ihnen ein Vormund bestellt ist - differenziert werden sollte. Zwar erkannte der Senat, dass hinsichtlich der Erfüllungswirkung einer Leistung an ein minderjähriges Kind Zweifel bestehen können, weil umstritten ist, ob ein minderjähriges Kind - wirksam - eine Annahme zur Erfüllung erklären kann (*Ellenberger* in Palandt, BGB, § 107 Rn. 2). Probleme bei der Erfüllung einer Abzweigungsverbindlichkeit seien zwar im Rahmen der tatsächlichen Ausführung der Zahlung zu beachten; sie könnten jedoch auf die Grundentscheidung der Abzweigung selbst keinen Einfluss haben und daher nicht zu einer Verweigerung der Abzweigungsentscheidung führen. Dies gelte zumindest dann, wenn - wie im Streitfall - der Minderjährigen ein Vormund bestellt sei (FG Düsseldorf, Urteil vom 31.7.2008, 14 K 272/08, EFG 2008, 1983; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 15.9.2016 4 K 82/16, Juris) und dieser die Abzweigung verlange. Denn damit könne eine Einwilligung des Vormunds gem. §§ 107, 1793 Abs. 1 BGB zum Empfang des Geldes angenommen oder jedenfalls herbeigeführt werden, sodass Zweifel an der Erfüllungswirkung bei einer Leistung an das Mündel nicht ersichtlich seien. Im Übrigen sei das Gericht nicht an die entgegenstehende Verwaltungsanweisung (DA-KG 2016 V 32.3) gebunden.

Das Urteil ist rechtskräftig.

### **Auswirkung einer in der Pensionszusage enthaltenen Deckelungsregelung auf den Pensionsanspruch des Gesellschaftergeschäftsführers beim Übergang in eine Teilzeitbeschäftigung nach Vollendung des 65. Lebensjahres**

Der 1. Senat des FG hat mit Urteil vom 4. Juli 2017 (Az.: 1 K 201/14) erkannt, dass der Pensionsanspruch eines Gesellschaftsgeschäftsführers nicht durch eine in der Pensionszusage enthaltene Obergrenze auf 75 % der reduzierten (Teilzeit-)Bezüge gedeckelt ist, wenn der Gesellschaftergeschäftsführer die ihm zugesagte Pension bereits erdient hat und er anschließend mit einem neuen Geschäftsführeranstellungsvertrag in Teilzeit zu reduzierten Bezügen weiterarbeitet. Außerdem sei eine Vertragsklausel, wonach Pensionsleistungen der Gesellschaft erst dann erbracht werden, wenn der Gesellschaftergeschäftsführer keine Gehaltszahlungen oder entsprechende Zahlungen von der Gesellschaft mehr erhält, dahin auszulegen, dass ein bereits erdienter Pensionsanspruch le-

diglich im Umfang des tatsächlich gezahlten (Teilzeit-)Gehalts aufgeschoben sei. Im Streitfall waren die zivil- und steuerrechtlichen Auswirkungen der Teilzeitbeschäftigung eines Gesellschaftergeschäftsführers nach Vollendung seines 65. Lebensjahres zu prüfen. Im Hinblick auf die in der Versorgungszusage enthaltene 75%-Klausel stellte sich die Frage, ob der Versorgungsanspruch des Gesellschaftergeschäftsführers trotz bereits auf höherem Niveau erdienter Pension auf 75 % der Teilzeitvergütung gedeckelt war. Des Weiteren stellte sich die Frage, ob der vertragliche Pensionsanspruch auch dann (vollständig) aufgeschoben ist, wenn die Teilzeitvergütung betragsmäßig unterhalb der bereits erdienten Pension liegt. Das beklagte Finanzamt hatte beide Fragen bejaht. Demgegenüber machte die Klägerin geltend, dass eine bereits mit Vollendung des 65. Lebensjahres unverfallbar erworbene Pension nicht aufgrund einer zeitlich nachgelagerten Teilzeitbeschäftigung zu reduzierten Bezügen zu kürzen sei. Die Fälligkeit der Pension sei zudem allein im Umfang der tatsächlich gezahlten Aktivbezüge gehemmt. Der Senat sah in den zu beurteilenden Verträgen Auslegungsspielraum zugunsten der Klägerin. Die Vollendung des 65. Lebensjahres des Gesellschaftergeschäftsführers bewirke eine Zäsur, da die Pension zu diesem Zeitpunkt bereits unverfallbar verdient sei. Es könne gemessen am Maßstab der §§ 133, 242 BGB bei objektiver Betrachtung der wechselseitigen Interessen nicht davon ausgegangen werden, dass die Vertragsparteien durch die weitere Teilzeitbeschäftigung des Geschäftsführers - aufgrund eines neu abgeschlossenen Vertrages - dessen Pensionsansprüche hätten kürzen wollen. Kein Geschäftsführer könne Interesse daran haben, nach dem Eintritt in den Ruhestand auf neuer vertraglicher Grundlage für seine Gesellschaft tätig zu sein, wenn und soweit er hierdurch (angesichts der Anrechnung der laufenden neuen Bezüge auf die Pensionsleistungen) nicht nur keine Gegenleistung bekomme, sondern obendrein noch bereits unverfallbar erworbene Pensionsansprüche verlöre.

Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, das Verfahren ist beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 56/17 anhängig.

### **Billigkeitserlass für Rückforderung von Kindergeld - Ermessensabwägung bei unzureichender Behördenzusammenarbeit**

Mit Urteil vom 4. Juli 2017 hat der 1. Senat des FG entschieden, dass die Ablehnung des Erlasses einer Kindergeldrückforderung ermessensfehlerhaft ist, wenn sie allein auf eine

Verletzung von Informationspflichten gemäß § 68 Abs. 1 EStG gestützt wird, obwohl der Kindergeldempfänger den das Kindergeld anrechnenden Sozialleistungsträger (nicht aber die Familienkasse) ordnungsgemäß über den kindergeldrelevanten Sachverhalt informiert hat. Bei der Entscheidung über den Erlassantrag gemäß § 227 AO sei auch eine unzureichende Behördenzusammenarbeit zu berücksichtigen. Insoweit komme eine schematische Anwendung der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem EStG - dort insbesondere Abschnitt V 25 DA-KG 2016 - nicht in Betracht, die eine Versagung im Fall der Verletzung der Mitwirkungspflichten gem. § 68 Abs. 1 EStG regelmäßig vorsehe.

Werde - wie im vorliegenden Fall - mangels eines Kindergeldanspruchs überzahltes Kindergeld zurückgefordert, sei die Familienkasse zwar generell nicht verpflichtet, einen Billigkeitserlass schon aufgrund dessen auszusprechen, dass das Kindergeld vom Sozialleistungsträger auf Leistungen nach dem SGB II angerechnet worden sei. Auch brauche die Familienkasse sich nicht in jedem Falle die Ersparnis des Sozialleistungsträgers entgegenhalten zu lassen, so dass sie nicht generell daran gehindert sei, den durch die rechtsgrundlose Überzahlung eingetretenen eigenen Vermögensnachteil geltend zu machen. Im Streitfall hatte die Klägerin allerdings zwar nicht die Familienkasse, aber den Sozialleistungsträger darüber informiert, dass der Kindergeldanspruch nicht (mehr) bestand. Unter diesen Umständen sei im Hinblick auf die Verletzung von Informationspflichten i.S.d. § 68 Abs. 1 EStG eine Abwägung im Dreiecksverhältnis zwischen Leistungsempfänger, Familienkasse und Sozialleistungsträger vorzunehmen, bei der auch das Verhalten des Sozialleistungsträgers angemessen zu würdigen sei. Hier sei - entgegen dem Rechtsgedanken des § 86 SGB X - jegliche Behördenzusammenarbeit unterblieben, obwohl die Klägerin eine solche habe erwarten dürfen. Angesichts dessen entfalte der Gesichtspunkt der nicht zusätzlich erfolgten Information auch der Familienkasse keine tragende Bedeutung. Letztere habe die Klägerin auch deshalb für nicht zwingend erforderlich halten dürfen, weil sie vom Sozialleistungsträger zu keinem Zeitpunkt auf dieses Erfordernis hingewiesen worden sei.

Gegen das Urteil ist Revision eingelegt worden, das Verfahren wird beim BFH unter dem Aktenzeichen III R 19/17 geführt.

### **Unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung bei fehlendem Hinweis auf die Möglichkeit der elektronischen Einreichung des Einspruchs**

Mit Urteil vom 21. Juni 2017 (Az.: 5 K 7/16) hat der 5. Senat des Finanzgerichts erkannt, dass eine Rechtsbehelfsbelehrung unrichtig im Sinne des § 356 Abs. 2 FGO ist, wenn sie - entgegen dem Wortlaut des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO - nicht auf die Möglichkeit der elektronischen Einreichung des Einspruchs hinweist. Die Einspruchsfrist betrage dann ein Jahr. Der im Streitfall von der Behörde gewählte Text der Rechtsbehelfsbelehrung gab den Wortlaut des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO nur unvollständig wieder, weil auf die Möglichkeit der elektronischen Einreichung nicht hingewiesen wurde. Die Senatsentscheidung bezieht sich auf § 357 Abs. 1 AO n.F.. Nach § 355 Abs. 1 Satz 1 AO beträgt die Einspruchsfrist einen Monat nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes. Ist die Rechtsbehelfsbelehrung unterblieben oder unrichtig erteilt worden, ist die Einlegung des Einspruchs binnen eines Jahres seit Bekanntgabe des Verwaltungsakts zulässig. Unrichtig i.S. des § 356 Abs. 2 Satz 1 AO sei eine Rechtsbehelfsbelehrung, wenn sie geeignet sei, bei dem Betroffenen einen Irrtum über die formellen oder materiellen Voraussetzungen des in Betracht kommenden Rechtsbehelfs hervorzurufen und ihn dadurch abzuhalten, den Rechtsbehelf überhaupt, rechtzeitig oder in der richtigen Form einzulegen. Der Senat hatte über die Anforderungen an die Wiedergabe der in § 357 Abs. 1 Satz 1 AO genannten Möglichkeiten zur Einlegung eines Einspruchs zu entscheiden, bewertete die E-Mail als ein zunehmend anerkanntes Kommunikationsmittel und führte aus, dass es in Zeiten zunehmenden E-Mail-Verkehrs widersprüchlich und schwer nachvollziehbar erscheine, einerseits die Erhebung des Einspruchs durch E-Mail zuzulassen, andererseits aber auf diese Möglichkeit in der Rechtsbehelfsbelehrung nicht hinweisen zu müssen. Diese Sicht werde in anderen Gerichtszweigen geteilt.

### **Kein Anspruch auf (Differenz-) Kindergeld eines in Deutschland wohnhaften Kindesvaters, der ALG-II Leistungen erhält, für seine in Großbritannien bei der nicht erwerbstätigen Kindesmutter wohnenden Tochter**

Der 5. Senat des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts hat mit Urteil vom 21. Juni 2017 (Az.: 5 K 179/16) entschieden, dass einem in Deutschland wohnhaften Kindesvater, der ALG-II Leistungen bezieht, unter Berücksichtigung der Regelungen der VO (EG) Nr. 883/2004 i.V.m. DVO (EG) Nr. 987/2009 kein Anspruch auf (Differenz-) Kindergeld für

seine in Großbritannien bei der nicht erwerbstätigen Mutter wohnende Tochter zusteht. Der verheiratete Kläger war seit März 2013 in Deutschland wohnhaft. Im Zeitraum von April 2013 bis Mai 2014 bezog er Leistungen nach dem SGB II (ALG-II Leistungen). Seine minderjährige Tochter wohnte während dieser Zeit bei der in diesem Zeitraum nicht erwerbstätigen Mutter in Großbritannien. Die Mutter erhielt für die Tochter im Streitzeitraum in Großbritannien Familienleistungen, die geringer ausfielen als das deutsche Kindergeld. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren begehrte der Kläger mit seiner Klage die Festsetzung von Differenzkindergeld für seine Tochter für den Zeitraum von März 2013 bis Mai 2014.

Nach Auffassung des 5. Senats steht dem Kläger der geltend gemachte Anspruch jedoch nicht zu. Zwar sei der Kläger grundsätzlich nach den deutschen Rechtsvorschriften kindergeldberechtigt. Nach den Prioritätsregeln in Art. 68 der VO (EG) Nr. 883/2004 sei aber vorrangig Großbritannien für die Leistung des Kindergeldes an die Tochter zuständig. Die Kindergeldleistungen würden im Streitfall sowohl bei dem Kläger als auch bei seiner Ehefrau allein durch den jeweiligen Wohnort im Sinne des Art. 11 Abs. 3 Buchst. e) VO (EG) 883/2004 ausgelöst, so dass die Kindergeldleistungen aus „denselben Gründen“ im Sinne des Art. 68 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iii) der VO (EG) Nr. 883/2004 zu gewähren seien. Nach dem in diesem Fall maßgeblichen Wohnort der Kinder gelte eine Vorrangigkeit der Kindergeldleistungen in Großbritannien. Im Hinblick auf Art. 68 Abs. 2 Satz 3 der VO (EG) Nr. 883/2004 sei in diesem Fall aber kein Differenzkindergeld zu gewähren.

Eine Gewährung des Kindergeldes aus anderen Gründen als dem Wohnort ergäbe sich im Streitfall insbesondere nicht aus Art. 11 Abs. 2 Satz 1 VO (EG) Nr. 883/2004 oder Art. 11 Abs. 3 Buchst. c) VO (EG) 883/2004. Die Situation des Klägers sei nicht im Hinblick auf den Bezug von ALG-II Leistungen einer Beschäftigung gleichgestellt. Nur bei den Personen, die aufgrund oder infolge ihrer Beschäftigung oder selbständigen Erwerbstätigkeit eine Geldleistung bezögen, komme die Gleichstellung mit einer Beschäftigung in Betracht. Die Zahlung von ALG-II begründe aber keine derartige Gleichstellung, da diese an die Hilfebedürftigkeit des Leistungsempfängers und nicht an eine vorherige Beschäftigung oder selbständige Erwerbstätigkeit anknüpfe. Art. 11 Abs. 3 Buchst. c) der VO (EG) Nr. 883/2004 sei schließlich auch nicht einschlägig. Die ALG-II Leistungen stellten keine Leistungen bei Arbeitslosigkeit im Sinne dieser Vorschrift dar. Art. 11 Abs. 3 Buchst. c) der VO nehme Bezug auf den Sonderfall der Leistungen bei Arbeitslosigkeit nach Art. 65 der VO (EG) Nr. 883/2004. Dieser sei im Streitfall aber nicht einschlägig. Zudem weise das ALG-II mehr Parallelen zur Sozialhilfe als zur Arbeitslosenversicherung auf, so dass

es als besondere beitragsunabhängige Geldleistung im Sinne des Art. 3 Abs. 3 i.V.m. Art. 70 der VO (EG) Nr. 883/2004 und nicht als Leistung bei Arbeitslosigkeit im Sinne des Art. 65 der VO (EG) Nr. 883/2004 einzustufen sei.

Der Senat hatte im Hinblick auf die von verschiedenen Finanzgerichten unterschiedlich beurteilte Frage, ob ALG-II Leistungen „Leistungen bei Arbeitslosigkeit“ im Sinne des Art. 11 Abs. 3 Buchst. c der VO (EG) Nr. 883/2004 darstellen, die Revision zugelassen. Da keine Revision eingelegt wurde, ist das Urteil ist jedoch rechtskräftig geworden. Zu der umstrittenen Rechtsfrage ist jedoch ein weiteres Revisionsverfahren beim BFH anhängig (Az: III R 18/16).

**Bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlages gem. § 152 AO in der geltenden Fassung hat das Finanzamt im Rahmen des auszuübenden Ermessens nicht die gesetzliche Neuregelung der Vorschrift durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in der Fassung vom 18. Juli 2016 zu berücksichtigen (anwendbar auf nach dem 31. Dezember 2018 einzureichende Steuererklärungen)**

Mit Urteil vom 28. Juni 2016 (Az.: 2 K 146/16) hat der 2. Senat des Finanzgerichts entschieden, dass das Finanzamt die gesetzliche Neuregelung durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (BestVerfModG) zu Recht bei der Ausübung des Ermessens im Rahmen des zur Zeit geltenden § 152 AO unberücksichtigt gelassen hat.

Nach der Neuregelung beträgt der Verspätungszuschlag für Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 Prozent der um die festgesetzten Vor-auszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer, mindestens jedoch 25 Euro für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung (§ 152 Abs. 5 Satz 2 AO in der Fassung vom 18. Juli 2016, anwendbar erstmals auf Steuererklärungen, die nach dem 31. Dezember 2018 einzureichen sind, Art. 97 § 8 Abs. 4 Einführungsgesetz zur AO).

Im Rahmen der Ausübung des Ermessens müssten die Finanzbehörden die gesetzlich gezogenen Grenzen des Ermessens einhalten. Diese ergäben sich aus dem Wortlaut der Ermächtigungsgrundlage und darüber hinaus aus den allgemeinen Rechtsinstituten wie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder aus



Treu und Glauben. Die jeweilige anzuwendende Ermächtigungsvorschrift setze den Rahmen bzw. die gesetzlichen Grenzen für das Ermessen (vgl. BFH-Urteil vom 6. November 2012 VIII R 19/09 BFH/NV 2013, 502; Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 Rz. 35). In diesem Rahmen seien die von der Vorschrift vorgesehenen Kriterien abzuwägen und zu beurteilen. Weitere nicht von der Ermessensgrundlage vorgesehene Kriterien seien dagegen nicht in die Beurteilung einzubeziehen. Somit könne auch die Intention des Gesetzgebers, der eine umfassende Umgestaltung und Neuausrichtung der Vorschrift für künftige Veranlagungszeiträume vornimmt und diese - wie durch die Neufassung durch das BestVerfModG - auch im Zusammenhang mit weiteren Neuregelungen (insbesondere § 149 AO) reformiert, nicht in die Abwägung und somit die Ermessensentscheidung auf der Grundlage der Vorgängervorschrift einbezogen werden. Mit dem BestVerfModG seien sowohl die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages geändert worden als auch die möglichen Rechtsfolgen. Der gesetzliche Rahmen sei ein völlig anderer. Die dort vorgesehene Höhe des Verspätungszuschlages könne daher kein Kriterium für die im Rahmen der anderweitig ausgestalteten Vorgängerregelung zu treffende Ermessensentscheidung sein, auch wenn der Verspätungszuschlag nach der Neuregelung deutlich niedriger ausfallen würde.

**Impressum**

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht  
Pressesprecher RiFG Karsten Göllner  
Telefon: 0431 988-3835  
Fax: 0431 988-3846  
Postanschrift: Beselerallee 39-41, 24105 Kiel  
[Karsten.Goellner@fg-kiel.landsh.de](mailto:Karsten.Goellner@fg-kiel.landsh.de)