



Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht

## Newsletter I/2024

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 als RSS-Feed. Der Bezug ist kostenlos. Anmeldung und Abonnement des Newsletters können über die Homepage des Finanzgerichts ([http://www.schleswig-holstein.de/DE/justiz/gerichte-und-justizbehoerden/FG/fg\\_node.html](http://www.schleswig-holstein.de/DE/justiz/gerichte-und-justizbehoerden/FG/fg_node.html)) vorgenommen werden.

### Entscheidungen

**Eine Personengesellschaft ist - auch wenn sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt und die Beteiligung an der potentiellen Organgesellschaft im Gesamthandsvermögen hält - keine taugliche Organträgerin, wenn einer ihrer Gesellschafter eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft ist.**

Mit Gerichtsbescheid vom 7. Juli 2023 (Aktenzeichen 1 K 54/23, veröffentlicht u.a. in EFG 2023, 1487) entschied der 1. Senat des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts über die Anforderungen an das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft.

Die Klägerin ist eine mit GmbH. Einzige Gesellschafterin der Klägerin ist die A KG, welche das Stammkapital der Klägerin seit ihrer Gründung hält. An der A KG wiederum waren im Streitjahr die C GmbH (als Komplementärin) sowie die E als Kommanditistin beteiligt. Die E ist gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG persönlich von der Körperschaftsteuer befreit. In ihrer

Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2020 erklärte die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... EUR. Aufgrund der bis dahin unstreitigen Annahme eines Organschaftsverhältnisses erklärte sie zugleich eine Einkommenskorrektur in derselben Höhe und damit einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 0,- EUR.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass die Organschaft deshalb nicht anzuerkennen sei, weil an der A KG mit der E eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Gesellschaft beteiligt sei. Aus diesem Grund verfüge die A KG nicht über die Fähigkeit, Organträgerin im körperschaftsteuerrechtlichen Sinne zu sein. Das Gericht schloss sich dieser Auffassung an: Eine Personengesellschaft, an welcher ein persönlich von der Körperschaftsteuer befreiter Gesellschafter beteiligt ist, könne nicht Organträger im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG sein. Dies gehe zwar nicht ausdrücklich aus dem Wortlaut der Norm hervor; zu diesem Ergebnis gelangte das Gericht aber durch eine umfassende Auslegung des einschlägigen Normenbereichs unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte und Historie der relevanten Vorschriften.

Gegen die Entscheidung wurde die im Gerichtsbescheid zugelassene Revision eingelegt, das Verfahren ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 46/23 anhängig.

### **Kein Verstoß der Anforderungen des Steuerberatungsgesetzes für die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen durch ausländische Steuerberatungsgesellschaften gegen die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit**

Mit Urteil vom 27. September 2023 (Aktenzeichen 2 K 211/21) hat der 2. Senat des Finanzgerichts im zweiten Rechtsgang entschieden, dass die im Steuerberatungsgesetz (StBerG) geregelten Anforderungen an die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen durch eine in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässige Steuerberatungsgesellschaft nicht gegen die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV verstoßen.

Die Klägerin, eine nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründete Limited mit Sitz in den Niederlanden, trat gegenüber dem beklagten Finanzamt im Besteuerungsverfahren ihrer Mandantin als Bevollmächtigte auf und reichte für ihre Mandantin im Jahr 2019 Steuererklärungen ein. Der Beklagte wies die Klägerin im Januar 2020 gemäß § 80 Abs.

7 AO als Bevollmächtigte zurück. Die von der Klägerin hiergegen erhobene Klage wurde vom Finanzgericht abgewiesen. Nachdem die Klägerin für ihre Mandantin erneut eine Steuererklärung beim Beklagten eingereicht hatte, erließ der Beklagte einen weiteren Zurückweisungsbescheid. Zur Begründung führte er aus, dass die Klägerin geschäftsmäßig Hilfeleistung in Steuersachen leiste, ohne dazu gemäß § 5 StBerG befugt zu sein.

Die Klägerin erhob gegen den Zurückweisungsbescheid Sprungklage beim Finanzgericht, der das beklagte Finanzamt zustimmte. Zur Begründung machte die Klägerin geltend, dass sie zur umfassenden geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sei. Die in den Niederlanden erworbenen Berufsqualifikationen seien nach Art. 56 AEUV und der Richtlinie 2005/36/EG zu berücksichtigen, da sich die Berufsausübungsbefugnis nach dem Recht am Ort der Niederlassung richte. § 3a StBerG sei im Streitfall nicht anwendbar, da die Klägerin die Hilfeleistung in Steuersachen nicht im Anwendungsbereich des StBerG, sondern grenzüberschreitend von ihrem Sitz in den Niederlanden aus erbringe. Die Berufsvorbehalte des StBerG verstießen zudem gegen Art. 56 AEUV. Dies werde durch das von der EU-Kommission eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren 2018/2171 bestätigt.

Das Finanzgericht wies die Klage im ersten Rechtsgang mit Urteil vom 7. Dezember 2022 (Aktenzeichen 2 K 211/21) ab. Der Bundesfinanzhof hob dieses Urteil auf die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin aus verfahrensrechtlichen Gründen auf. Das Finanzgericht habe das Klagebegehren fehlerhaft ausgelegt und nur über die hilfsweise erhobene Anfechtungsklage, nicht aber über die im Hauptantrag erhobene Nichtigkeitsfeststellungsklage entschieden.

Das Finanzgericht wies die Klage im zweiten Rechtsgang erneut ab. Es sah die im Hauptantrag erhobene Nichtigkeitsfeststellungsklage und die hilfsweise erhobene Anfechtungsklage zwar als zulässig an, hielt diese aber aus denselben Gründen wie im vorangegangenen Urteil für unbegründet. Der von der Klägerin geltend gemachte Verstoß der Berufsvorbehalte des StBerG gegen das Unionsrecht kann nach Auffassung des Finanzgerichts allenfalls zur Rechtswidrigkeit des Zurückweisungsbescheids, nicht aber zu dessen Nichtigkeit führen, da es insoweit an einem schwerwiegenden Fehler i.S. des § 125 Abs. 1 AO fehle. Die vom Beklagten vorgenommene Zurückweisung sah das Finanzgericht als rechtmäßig an, da der Klägerin keine Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistungen in Steuersachen aus § 3a StBerG zustand. Denn die Klägerin hatte weder eine Meldung nach

§ 3a Abs. 2 Satz 1 StBerG bei der zuständigen Steuerberaterkammer Düsseldorf vorgenommen, noch hinreichend substantiiert vorgetragen, dass der für sie handelnde gesetzliche Vertreter den Beruf des Steuerberaters in den Niederlanden während der vorhergehenden zehn Jahre mindestens ein Jahr lang ausgeübt hatte. Die Berufserfahrung aus einer im Inland ausgeübten steuerberatenden Tätigkeit reiche hierfür auch dann nicht aus, wenn die Tätigkeit grenzüberschreitend vom Sitz in den Niederlanden gegenüber im Inland steuerpflichtigen Personen erbracht werde. § 3a StBerG sei aufgrund der ausdrücklichen Regelung in Abs. 1 Satz 5 auch auf eine derartige grenzüberschreitende Tätigkeit anwendbar.

Die Zurückweisung der Klägerin verstößt nach Auffassung des Finanzgerichts nicht gegen das Unionsrecht. Das Finanzgericht konnte es hierbei dahinstehen lassen, ob die Klägerin die Hilfeleistung in Steuersachen vom Sitz ihrer inländischen Zustellbevollmächtigten oder von ihrem Sitz in den Niederlanden aus erbracht hatte. Sofern die Hilfeleistung von einer eigenen Zweigniederlassung der Klägerin am Sitz ihrer Zustellbevollmächtigten erfolgte, unterläge die Klägerin im Rahmen der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 Abs. 2 AEUV den Anforderungen des § 3 StBerG über die Zulassung zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen. Diese Anforderungen waren im Streitfall nicht erfüllt, da die Klägerin nicht gemäß § 32 Abs. 3 Satz 1 StBerG als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt war.

Bei Fehlen einer festen Niederlassung unterläge die Klägerin mit der vorübergehenden und gelegentlichen geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen der Dienstleistungsfreiheit aus Art. 56 AEUV. Die Anforderungen des § 3a StBerG für eine derartige grenzüberschreitende Tätigkeit verstoßen nach Auffassung des Finanzgerichts nicht gegen Art. 56 AEUV. Die in § 3a Abs. 2 StBerG geregelten Melde- und Nachweiserfordernisse führten zwar zu einer Beschränkung der grenzüberschreitenden Hilfeleistung vom Sitz der Klägerin in den Niederlanden aus, seien aber durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Die vor erstmaliger bzw. erneuter Erbringung der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen zu erstattende Meldung unter Nachweis der Berufsqualifikation diene nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs der Verhinderung der Steuerhinterziehung und dem Verbraucherschutz, da sie der Steuerberaterkammer die Überprüfung der im anderen Mitgliedstaat erworbenen Berufsqualifikation ermögliche. Die Meldepflicht gehe dabei nicht über das hinaus, was zur Erreichung dieses Schutzzwecks erforderlich sei. Das von der EU-Kommission zu § 4 StBerG eingeleitete Vertragsverlet-

zungsverfahren 2018/2171 führe zu keiner abweichenden Beurteilung, da sich die Kommission in ihrer Begründung auf Ausführungen des Generalanwalts vor dem EuGH stützt, die vom Gerichtshof abgelehnt worden seien.

Die Revision gegen das Urteil hat das Finanzgericht nicht zugelassen.

**Der Insolvenzverwalter kann im finanzgerichtlichen Verfahren einen Anspruch nach dem Anfechtungsgesetz nicht vor Beendigung des Insolvenzverfahrens „zur weiteren Rechtsverfolgung“ durch die Behörde „freigeben“.**

Gegenstand der Frage, die der 3. Senat des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts in seinem Gerichtsbescheid vom 1. November 2023 (Aktenzeichen 3 K 101/16, veröffentlicht u.a. in EFG 2024, 357) zu klären hatte, war, ob durch den Insolvenzverwalter des Schuldners in Anfechtungskonstellationen nach dem Anfechtungsgesetz (AnfG) auf die gerichtliche Verfolgung von Anfechtungsansprüchen zugunsten des Finanzamtes verzichtet werden kann und das Finanzamt sodann die Rechtsverfolgung im Gerichtsverfahren fortführen kann, obwohl das Insolvenzverfahren des Schuldners noch nicht beendet ist.

Die Klägerin hatte sich in diesem Verfahren ursprünglich gegen einen Duldungsbescheid nach § 191 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 3 Abs. 2 bzw. § 4 Abs. 1 AnfG gewehrt. Nachdem das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schuldners – der zuvor die von den Duldungsbescheiden betroffenen GbR-Anteile an die Klägerin übertragen hatte – eröffnet worden war, war das Verfahren der Klägerin vor dem Finanzgericht von Gesetzes wegen unterbrochen. Der Insolvenzverwalter des Schuldners hatte die Wiederaufnahme dieses Verfahrens bisher nicht erklärt. Schließlich schrieb der Insolvenzverwalter des Schuldners an das FA: „Als Insolvenzverwalter über das Vermögen des E erkläre ich hiermit: Insoweit wie die von dem Finanzamt [...] erhobenen Anfechtungsansprüche dem Insolvenzbeschluss unterliegen, erteile ich dem Finanzamt [...] die Freigabe zur weiteren Rechtsverfolgung. Ich bin damit einverstanden, dass das Finanzamt [...] die Anspruchsverfolgung gegen [die Klägerin] aufgrund des Anfechtungsgesetzes im eigenen Namen weiter betreibt. Diese Erklärung erfolgt mit der Maßgabe, dass der Insolvenzmasse durch die weitere Anspruchsverfolgung keine Kosten entstehen dürfen.“

Die Besonderheit im Tatsächlichen war im vorliegenden Fall darin zu sehen, dass der Insolvenzverwalter des Schuldners – unter Beteiligung des Finanzamtes – zuvor zivilrechtlich einen Vergleich geschlossen hatte, der im Verhältnis Insolvenzmasse/Klägerin eine Abgeltung vorsah. Das Finanzamt beantragte darauf bei Gericht, den Stillstand des Verfahrens zu beenden. Fraglich war damit, ob mit einer solchen zivilrechtlichen Vereinbarung die – zumindest im Wortlaut entgegenstehenden – Regelungen zur Prozessunterbrechung und -aufnahme in §§ 17, 18 AnfG umgangen werden können.

Der 3. Senat des Finanzgerichts hat – im Wege eines Zwischengerichtsbescheids – festgestellt, dass das Verfahren weiterhin unterbrochen ist. Die Regelungen in §§ 17, 18 AnfG, die bei laufendem Insolvenzverfahren eine Aufnahmemöglichkeit des Anfechtungsprozesses nur für den Insolvenzverwalter vorsähen (bzw. für die Beteiligten allenfalls wegen der Kosten), seien ihrem Wortlaut gemäß anzuwenden und nicht – im Wege der teleologischen Auslegung – auf Fälle auszuweiten, in denen der Insolvenzverwalter – gleich aus welchen Gründen und auf welche Art – auf die Verfolgung von Anfechtungsansprüchen, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gemäß § 16 Abs. 1 AnfG allein ihm obliegt, verzichte. Dass der Gesetzgeber diese Konstellationen übersehen und versehentlich nicht geregelt habe, ergebe sich nicht ohne Weiteres. Es sei weiter nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber dies im Sinne des Insolvenzverwalters des Schuldners geregelt hätte. Der 3. Senat des Finanzgerichts begründete dies unter anderem vor dem Hintergrund, dass es nicht Aufgabe des Finanzgerichts sei, konkludent zu prüfen, ob ein – wie auch immer gearteter – Verzicht auf die Durchsetzung der Anfechtungsrechte des Insolvenzverwalters den insolvenzrechtlichen Vorgaben entspreche und tatsächlich keinerlei Bezug der Anfechtungsansprüche zur Insolvenzmasse mehr bestünde. Die gerichtliche Verfolgung dieser Ansprüche bei laufendem Insolvenzverfahren solle ausnahmslos dem Insolvenzverwalter zustehen bzw. von diesem betrieben werden können.

Die vom 3. Senat des Finanzgerichts zugelassene und zunächst auch eingelegte Revision (Aktenzeichen beim BFH: VII R 32/23) ist inzwischen zurückgenommen worden.

**Bei verspäteter Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 kann wegen der (aufgrund der Corona-Pandemie) gesetzlich verlängerten Abgabefrist ein Verspätungszuschlag nach Ablauf der gesetzlich verlängerten Abgabefrist nicht nach § 152 Abs. 2 AO – sondern allenfalls nach § 152 Abs. 1 AO – festgesetzt werden.**

Mit Urteil vom 15. Dezember 2023 (Aktenzeichen 3 K 88/22, veröffentlicht bei juris) hat der 3. Senat des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts darüber entschieden, nach welcher Vorschrift Verspätungszuschläge festgesetzt werden können, wenn die – mithilfe eines Steuerberaters – erstellten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2018 und 2019 nach Ablauf der Abgabefristen des § 149 Abs. 3 AO abgegeben wurden, wobei zu berücksichtigen war, dass für die Streitjahre aufgrund der Corona-Pandemie die Abgabefristen (teilweise) modifiziert worden sind.

Die Kläger hatten ihre Einkommensteuererklärungen für 2018 und 2019 unstrittig nach Ablauf der Abgabefristen eingereicht. Problematisch war hier, dass aufgrund der Corona-Pandemie für die Veranlagungszeiträume 2018 und 2019 Sonderregelungen bzw. -vereinbarungen im Hinblick auf die Abgabefristen des § 149 AO und den Umgang mit Fristverlängerungsanträgen bestanden. Für das Jahr 2018 haben nach Erörterungen auf Bund-Länder-Ebene von behördlicher Seite insoweit keine Bedenken bestanden, Fristverlängerungsanträgen von Angehörigen der steuerberatenden Berufe rückwirkend bis zum 31. Mai 2020 (Pfingstsonntag) zu entsprechen. Eine Verschuldensprüfung (im Sinne des § 152 Abs. 1 AO) durfte in diesen Fällen unterbleiben.

Für das Jahr 2019 hat der Gesetzgeber die Abgabefrist des § 149 Abs. 3 AO mit Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO dahingehend modifiziert, dass eine Abgabe bis zum 31. August 2021 als rechtzeitig gelten sollte.

Die Kläger hatten in beiden Jahren auch diese Fristen um mehrere Monate verpasst. Das Finanzamt setzte daraufhin Verspätungszuschläge nach der zwingenden Norm des § 152 Abs. 2 AO fest. Ausdrückliche Anpassungen der gesetzlichen Regelungen für Verspätungszuschläge in § 152 AO waren durch den Gesetzgeber für die Streitjahre nicht getroffen worden (vgl. oben). Im vom Finanzgericht entschiedenen Fall war deshalb umstritten, ob Verspätungszuschläge nach der Ermessensnorm des § 152 Abs. 1 AO oder im Rahmen einer gebundenen Entscheidung nach § 152 Abs. 2 AO festzusetzen waren. Im Rahmen einer Ermessensentscheidung hätte das Finanzamt die auf eine Erkrankung des Klägers gestützten Entschuldigungsgründe berücksichtigen müssen.

Das Finanzgericht ist dem Finanzamt im Hinblick auf die Festsetzung der Verspätungszuschläge für den Veranlagungszeitraum 2018 gefolgt, die Festsetzung der Verspätungszuschläge für 2019 hat es hingegen aufgehoben.

Für 2018 ist § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO mangels Vorliegen einer behördlichen (oder gesetzlichen) Verlängerung der Abgabefrist nach Ansicht des Senats nicht einschlägig. Auch eine andere der Rückausnahmen des Abs. 3 greife nicht, Verspätungszuschläge seien daher zwingend nach § 152 Abs. 2 AO festzusetzen.

Betreffend 2019 hat der 3. Senat seine Aufhebungsentscheidung darauf gestützt, dass die gesetzliche Abgabefristverlängerung im EGAO „erst recht“ dieselben Folgen wie eine behördliche, individuelle Fristverlängerung haben müsse – in beiden Fällen sei die Anwendung des § 152 Abs. 2 AO wegen § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO gesperrt. Auch bei Überschreiten der gesetzlich verlängerten Abgabefrist sei die Anwendung des § 152 Abs. 2 AO weiterhin gesperrt und das Finanzamt könne Verspätungszuschläge „nur“ im Wege der Ermessensentscheidung nach § 152 Abs. 1 AO festsetzen – dies sei für die behördliche Fristverlängerung seit Langem ganz herrschende Meinung in Rechtsprechung und Literatur. Das Finanzgericht stützte seine Auffassung weiter damit, dass der Gesetzgeber sich offenbar veranlasst gesehen habe, für die Folgejahre ab 2020 (in denen die Abgabefristen ebenfalls pandemiebedingt gesetzlich verlängert wurden) ausdrücklich zu regeln, wie mit verspäteten Abgaben im Hinblick u.a. auf Verspätungszuschläge umzugehen sei, Art. 97 § 36 Abs. 3 EGAO.

Der 3. Senat des Finanzgerichts hat sich damit in Widerspruch zu Entscheidungen des FG Düsseldorf gesetzt (vgl. Gerichtsbescheid vom 7. März 2023 12 K 1588/22 AO, EFG 2023, 1669, und Urteil vom 24. August 2023 12 K 1698/22 AO, juris).

Die vom 3. Senat des Finanzgerichts zugelassene Revision ist beim BFH unter dem Aktenzeichen VI R 2/24 anhängig.

#### 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)