



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

- [ao@finmail.de](mailto:ao@finmail.de) -

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)

DATUM 23. Januar 2023

BETREFF **Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)**

BEZUG TOP II.4 der Sitzung BP I/2022;  
TOP I/13 der Sitzung KSt/GewSt II/22;  
TOP I/13 der Sitzung KSt/GewSt III/22;  
TOP 6 der Sitzung AO II/2022;  
TOP 3.1 bis 3.6 der Sitzung AO III/2022;  
TOP 5, 13, 15, 18, 20, 23 bis 28 der Sitzung AO VI/2022

GZ **IV A 3 - S 0062/22/10006 :001**

DOK **2023/0018826**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 31. Januar 2014 (BStBl I S. 290), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 3. November 2022 (BStBl I S. 1462) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. Der **AEAO zu § 4** wird wie folgt neu gefasst:

**„AEAO zu § 4 - Gesetz:**

**1. Rechtsnorm**

Rechtsnormen i. S. d. § 4 AO sind insbesondere Gesetze des Bundes und der Länder und kommunale Satzungen. § 4 AO umfasst aber auch unmittelbar anzuwendende Vorschriften der EU (insbesondere Verordnungen und Durchführungsbestimmungen) sowie ausländische Gesetze (vgl. BFH-Urteil vom 20.4.2021, IV R 3/20, BFH/NV S. 1256).

## **2. Auslegung der Steuergesetze**

Steuergesetze sind anhand des Wortlauts, des Zusammenhangs, in welchem die Vorschrift steht, des Zweckes des Gesetzes und der Materialien sowie der Entstehungsgeschichte auszulegen. Sämtliche Methoden ergänzen sich. Der Wille des Gesetzgebers muss dabei im Gesetz selbst hinreichend Ausdruck gefunden haben.

Die Finanzbehörden sind nicht befugt, von sich aus im Gesetz nicht vorgesehene Steuerermäßigungsvorschriften zu schaffen oder einen genau umrissenen Tatbestand aufgrund eigener Wertvorstellungen auszuweiten. Eine vom Wortlaut der Rechtsnorm abweichende Auslegung kann nur ausnahmsweise in Betracht kommen; nämlich dann, wenn die auf den Wortlaut abgestellte Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 16.12.1986, VIII R 375/83, BStBl 1987 II S. 366).

## **3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise**

Bei der Auslegung von Steuergesetzen gilt grundsätzlich die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Knüpft eine steuerrechtliche Norm an eine zivilrechtliche Gestaltung an, ist die Auslegung der steuerrechtlichen Bestimmung daher weder zwingend an dem Vertragstyp auszurichten, der der von den Parteien gewählten Bezeichnung entspricht, noch wird sie notwendigerweise von der zivilrechtlichen Qualifikation des Rechtsgeschäfts beeinflusst. Auch gilt keine Vermutung, ein dem Zivilrecht entlehntes Tatbestandsmerkmal einer Steuerrechtsnorm sei im Sinne des zivilrechtlichen Verständnisses zu interpretieren (vgl. BVerfG-Beschluss vom 27.12.1991, 2 BvR 72/90, BStBl II 1992 S. 212). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise fordert vielmehr die an den spezifischen Regelungszielen einer steuerrechtlichen Regelung und deren eigengesetzlicher Terminologie auszurichtende Beurteilung, ob der bewirkte wirtschaftliche Erfolg einen Steuertatbestand erfüllt. Sie rechtfertigt es daher, einen bestimmten Sachverhalt unter die einschlägige Steuernorm zu subsumieren und dabei erforderlichenfalls auch die äußere zivilrechtliche Gestaltung als nicht wesentlich zu bewerten (vgl. BVerfG-Beschluss vom 26.3.1969, 1 BvR 512/66, BStBl II S. 331).

## **4. Treu und Glauben im Steuerrecht**

Der Grundsatz von Treu und Glauben, wonach jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht zu nehmen hat und sich zu seinem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen darf, ist auch im Steuerrecht anzuwenden. Zu einer Verdrängung geltenden Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann es nur in besonders gelagerten Fällen kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem

Rechtsgefühl in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (BFH-Urteil vom 5.9.2000, IX R 33/97, BStBl II S. 676). Dieser Grundsatz wirkt allerdings nur innerhalb eines konkreten Steuerrechtsverhältnisses und erfordert daher eine Identität der Rechtssubjekte (vgl. BFH-Urteil vom 5.5.1993, X R 111/91, BStBl II S. 817).

Der Grundsatz von Treu und Glauben bringt keine Steueransprüche zum Entstehen oder zum Erlöschen, sondern kann allenfalls verhindern, dass eine Forderung oder ein Recht geltend gemacht werden kann. Ein treuwidriges Verhalten kann daher nicht dazu führen, Steuerrechtsfolgen zu begründen oder zu verneinen, die materiell-rechtlich nicht oder - z. B. wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung und dem damit verbundenen Erlöschen eines Anspruchs nach § 47 AO - nicht mehr bestehen (vgl. BFH-Urteil vom 8.8.2013, III R 3/13, BStBl II 2014 S. 576 m. w. N.).“

2. Die Nummer 2 des **AEO zu § 15** wird wie folgt gefasst:

„2. § 15 Abs. 1 Nr. 1 AO (Verlobte) setzt ein wirksames Eheversprechen voraus.

Eine Ehe ist im Besteuerungsverfahren nur dann nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 AO zu berücksichtigen, wenn sie entweder nach deutschem Recht wirksam geschlossen wurde oder bei im Ausland geschlossener Ehe in Deutschland anzuerkennen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 27.11.2018, V B 72/18, BFH/NV 2019 S. 202). Für Lebenspartnerschaften gilt dies entsprechend. Die materiell-rechtliche Beurteilung des Vorliegens einer Ehe oder einer Lebenspartnerschaft nach den Einzelsteuergesetzen bleibt hierdurch unberührt (vgl. Nr. 1 Satz 2).“

3. Satz 1 der Nummer 1 des **AEO zu § 18** wird wie folgt gefasst:

„Die Zuständigkeitsvorschriften des § 18 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 AO gelten für die Feststellung von Einheitswerten oder Grundsteuerwerten und Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit.“

4. Der **AEO zu § 30** wird wie folgt geändert:

- a) Der letzte Satz des vierten Absatzes der Nummer 5.1 des AEO zu § 30 wird wie folgt gefasst:

„Vgl. im Übrigen auch Nr. 11.8 des AEO zu § 30 sowie das BMF-Schreiben vom 12.1.2018, BStBl I S. 201, geändert durch das BMF-Schreiben vom 13.1.2023, BStBl I S. 182.“

b) Der erste Absatz der Nr. 11.8 wird wie folgt gefasst:

„Zu Mitteilungen an Disziplinarstellen zur Durchführung dienstrechtlicher Maßnahmen bei Beamten und Richtern in anderen als den in Nr. 5.1 des AEAO zu § 30 genannten Fällen vgl. BMF-Schreiben vom 12.1.2018, BStBl I S. 201, geändert durch das BMF-Schreiben vom 13.1.2023, BStBl I S. 182.“

5. Die Nummer 1 des **AEA O zu § 31** wird wie folgt gefasst:

„1. Die Finanzbehörden sind nach § 31 Abs. 2 AO zur Offenbarung gegenüber der Bundesagentur für Arbeit, der Künstlersozialkasse und den Trägern der gesetzlichen Sozialversicherung verpflichtet, soweit die Angaben für die Feststellung der Versicherungspflicht oder die Festsetzung von Beiträgen benötigt werden. Erfolgt die Mitteilung auf Anfrage, haben die Träger der Sozialversicherung, die Bundesagentur für Arbeit und die Künstlersozialkasse dies in der Anfrage zu versichern.“

6. Die Nummer 5 des **AEA O zu § 31a** wird wie folgt gefasst:

„**5. Rückgewähr einer Leistung aus öffentlichen Mitteln (§ 31a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO)**

Die Offenbarung ist zulässig, wenn sie für die Geltendmachung eines Anspruchs auf Rückgewähr einer Forderung aus öffentlichen Mitteln erforderlich ist. Hierunter ist sowohl die Durchsetzung, insbesondere die Vollstreckung, von nach § 31a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb AO bereits festgesetzten Rückforderungen von Leistungen aus öffentlichen Mitteln, z. B. durch die für die Vollstreckung zuständigen Hauptzollämter, als auch die privatrechtliche Rückabwicklung von Leistungen oder Subventionen aus öffentlichen Mitteln durch die zuständigen Stellen zu verstehen. Eine Offenbarung ist insbesondere auch zulässig für die Rückforderung von Zahlungen der gesetzlichen Krankenkassen und Ersatzkassen gegenüber Ärzten, Zahnärzten, Apothekern und Krankenhäusern auf Grund von Abrechnungsbetrügereien.

Eine Offenbarung ist ebenfalls zulässig, wenn sie für die Entscheidung der zuständigen Stelle erforderlich ist, ob ein Anspruch auf Rückgewähr einer Leistung aus öffentlichen Mitteln geltend gemacht oder nicht mehr weiterverfolgt werden soll. In diesem Fall hat die zuständige Stelle zu versichern, dass der Anspruchsgegner zuvor zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen befragt wurde und die für die Entscheidung

erforderlichen Erkenntnisse auch auf andere zumutbare Weise nicht erlangt werden konnten.

Die Mitteilungen erfolgen im Regelfall nur aufgrund einer Anfrage der zuständigen Stelle bzw. auf Anfrage des Betroffenen. Die Mitteilungen sind an die für die Vollstreckung zuständigen Stellen bzw. an die für die Rückgewährung der Leistung aus öffentlichen Mitteln zuständigen Stellen (z. B. Sozialleistungsträger, Gewährer von Fördermitteln oder Subventionsgeber) zu richten.“

7. Die Nummer 2 des **AEAO zu § 31b** wird wie folgt gefasst:

## **„2 Mitteilungspflicht nach § 31b Abs. 2 AO**

- 2.1 Sind der Finanzbehörde Tatsachen bekannt geworden, die darauf hindeuten, dass es sich bei Vermögenswerten, die mit einer Transaktion oder Geschäftsbeziehung im Zusammenhang stehen, um den Gegenstand einer Straftat nach § 261 StGB (Geldwäsche) handelt oder dass die Vermögenswerte im Zusammenhang mit Terrorismusfinanzierung stehen, hat sie diese unverzüglich der FIU auf dem hierfür eingerichteten einheitlichen Meldeweg elektronisch über das hierzu eingerichtete Verfahren mitzuteilen.
- 2.2 Den Finanzbehörden obliegt die Prüfung im Einzelfall, ob ein mitteilungspflichtiger Sachverhalt i. S. d. § 31b Abs. 2 AO vorliegt (Beurteilungsspielraum).

Die der Finanzverwaltung vorliegenden Anhaltspunkte müssen nicht die Schwelle eines strafrechtlichen Anfangsverdachts erreichen. Hinsichtlich der Frage, ob es sich bei Vermögensgegenständen um den Gegenstand einer Straftat handelt oder diese im Zusammenhang mit Terrorismusfinanzierung stehen, obliegt der Finanzbehörde weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht eine eingehende strafrechtliche (Vor-) Prüfung.

Soweit es sich bei der potentiellen Geldwäschevortat um eine Steuerhinterziehung handelt, ist zu beachten, dass ein geldwäschetauglicher Vermögensgegenstand daraus nur entsteht, wenn es sich um einen Fall einer Steuervergütung oder -erstattung handelt.“

8. Der dritte Absatz des **AEAO zu § 67** wird wie folgt gefasst:

„Für die Zurechnung der Behandlungsleistungen zum Zweckbetrieb Krankenhaus ist es unbeachtlich, wenn die Behandlungen von Patienten des Krankenhauses durch einen ermächtigten Arzt als Dienstaufgabe innerhalb einer nichtselbstständigen Tätigkeit (Einkünfte nach § 19 EStG) erbracht werden. Leistungen, die von einem Krankenhaus an dort selbstständig tätige Ärzte erbracht werden, sind grundsätzlich dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Krankenhauses zuzuordnen. Abweichend davon ist die Abgabe von Zytostatika dem Zweckbetrieb zuzuordnen, wenn sie an einen nach § 116 SGB V ermächtigten selbstständig tätigen Arzt zur unmittelbaren Verabreichung bei der ambulanten Behandlung im Krankenhaus erfolgt (BFH-Urteil vom 6.6.2019, V R 39/17, BStBl II S. 651).“

9. In den Nummern 27, 32, 33 und 34 des **AEAO zu § 67a** werden jeweils die Wörter „450 €“ durch die Wörter „520 €“ ersetzt und zusätzlich in der Nummer 33 die Wörter „5.400 €“ durch die Wörter „6.240 €“ ersetzt.

10. Im ersten Absatz der Nummer 3.2 des **AEAO zu § 73** wird nach Satz 2 folgender Satz eingefügt:

„Die Haftung der Organgesellschaft für Steuern des Organträgers gemäß § 73 AO beschränkt sich daher nicht notwendig auf solche Steuern, die während der Dauer des Organschaftsverhältnisses entstanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 5.4.2022, VII R 18/21, BStBl 2023 II S. 3).“

11. Das Klammerzitat am Ende des Satzes 3 der Nummer 2 des **AEAO zu § 85** wird wie folgt gefasst:

„(vgl. BFH-Urteil vom 30.9.1997, IX R 80/94, BStBl 1998 II S. 771, m. w. N.; vgl. auch AEAO zu § 4, Nr. 4)“

12. Der zweite Absatz des **AEAO zu § 93a** wird wie folgt gefasst:

„Die Mitteilungspflichten für Zwecke der Feststellung von Einheitswerten des Grundbesitzes sowie für Zwecke der Grundsteuer sind in § 29 Abs. 3 BewG und die Mitteilungspflichten für Zwecke der Feststellung von Grundsteuerwerten sind in § 229 Abs. 3 BewG geregelt.“

13. Der **AEO zu § 109** wird wie folgt neu gefasst:**„AEO zu § 109 - Verlängerung von Fristen:**

§ 109 AO i. d. F. des StModernG ist erstmals anzuwenden für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2017 beginnen, und Besteuerungszeitpunkte, die nach dem 31.12.2017 liegen.

Für die Besteuerungszeiträume 2020 bis 2024 bestehen in Bezug auf § 109 Abs. 2 AO Sonderregelungen; hier gelten die folgenden abweichenden Termine (vgl. Art. 97 § 36 Abs. 3 EGAO; s. auch BMF-Schreiben v. 23.6.2022, BStBl I S. 938):

<u>Besteuerungszeitraum</u>	<u>Termin gem. § 109 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO</u>	<u>Termin gem. § 109 Abs. 2 Satz 2 AO</u>
2020	31.8.2022	31.1.2023
2021	31.8.2023	31.1.2024
2022	31.7.2024	31.12.2024
2023	2.6.2025	31.10.2025 <sup>1</sup>
2024	30.4.2026	30.9.2026

<sup>1</sup>Soweit dieser Tag in dem Land, zu dem das Finanzamt gehört, ein gesetzlicher Feiertag ist: 3.11.2025.“

14. Der **AEO zu § 122** wird wie folgt geändert:

a) In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe „**3.4 Zustellung an Ehegatten**“ die Angabe „**3.5 Zustellung bei gerichtlich bestellter Betreuung**“ eingefügt.

b) Absatz 1 Satz 2 der Nummer 2.1.5 wird wie folgt gefasst:

„Sind Ehegatten z. B. Miteigentümer eines Grundstücks oder eines selbständigen Wirtschaftsguts, für das ein Einheitswert oder Grundsteuerwert festgestellt wird, so ist nach Nr. 2.5.4 des AEO zu § 122 zu verfahren.“

c) Absatz 1 der Nummer 2.5.1 wird wie folgt gefasst:

„Bescheide über gesonderte und einheitliche Feststellungen richten sich nicht an die Personengesellschaft als solche, sondern an die einzelnen Gesellschafter (Mitglieder),

die den Gegenstand der Feststellung (z. B. Vermögenswerte als Einheitswert oder als Grundsteuerwert oder Einkünfte) anteilig zu versteuern haben und denen er deshalb insbesondere bei Feststellungen nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchstabe a und Abs. 2 AO zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2 AO).“

- d) Die Überschrift und der erste Absatz der Nummer 2.5.4 werden wie folgt gefasst:

**„2.5.4 Einheitswertbescheide oder Grundsteuerwertbescheide an Eheleute, Eltern mit Kindern und Alleinstehende mit Kindern**

Bei der Bekanntgabe eines Bescheids über Einheitswerte des Grundbesitzes oder Grundsteuerwerte an Eheleute, die gemeinsam Eigentümer sind, sind die Eheleute einzeln als Beteiligte anzugeben (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.5.1). Haben die Eheleute eine gemeinsame Anschrift und haben sie keinen Empfangsbevollmächtigten benannt, kann der Einheitswertbescheid oder Grundsteuerwertbescheid beiden in einer Ausfertigung bekannt gegeben werden (§ 183 Abs. 4 i. V. m. § 122 Abs. 7 AO).“

- e) Die Nummer 2.6.1 wird wie folgt gefasst:

„2.6.1 Grundsteuermessbescheide sind in gleicher Weise bekannt zu geben wie Feststellungsbescheide über Einheitswerte des Grundbesitzes oder über Grundsteuerwerte (§ 184 Abs. 1 AO); vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1 Buchstabe e.“

- f) Absatz 3 der Nummer 2.11 sowie der Einleitungssatz des nachfolgenden Beispiels werden wie folgt gefasst:

„Soweit die Wirkung von Steuerbescheiden über die Zwangsverwaltung hinausgeht, sind sie auch dem Grundstückseigentümer (Inhaltsadressat) bekannt zu geben. Einheitswertbescheide oder Grundsteuerwertbescheide über zwangsverwaltete Grundstücke sind sowohl dem Zwangsverwalter als auch dem Grundstückseigentümer (Inhaltsadressat) bekannt zu geben.“

**Beispiel** für die Bekanntgabe eines Einheitswertbescheids oder Grundsteuerwertbescheids:“



15. Die Nummer 6 des **AEAO zu § 129** wird wie folgt gefasst:

„6. Die Berichtigung zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen ist

- bei Steuerfestsetzungen und Zinsbescheiden nur innerhalb der Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 1 Satz 2 und § 239 Abs. 1 AO),
- bei Aufteilungsbescheiden nur bis zur Beendigung der Vollstreckung (§ 280 AO),
- bei Verwaltungsakten, die sich auf Zahlungsansprüche richten, bis zum Ablauf der Zahlungsverjährung (§ 228 AO),
- bei anderen Verwaltungsakten zeitlich unbeschränkt

zulässig. Auf die besondere Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 2 Satz 1 AO wird hingewiesen.“

16. Die Überschrift und die Nummer 1 des **AEAO zu § 149** werden wie folgt gefasst:

**„AEAO zu § 149 - Abgabe von Steuererklärungen:**

1. § 149 AO i. d. F. des StModernG ist erstmals anzuwenden für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2017 beginnen, und Besteuerungszeitpunkte, die nach dem 31.12.2017 liegen.

Für die Besteuerungszeiträume 2019 bis 2024 bestehen Sonderregelungen; hier gelten die folgenden abweichenden Termine und Zeiträume (vgl. Art. 97 § 36 Abs. 1 und 3 EGAO; s. auch BMF-Schreiben v. 23.6.2022, BStBl I S. 938):

<b>Erklärungsfristen in nicht beratenen Fällen</b>		
<u>Besteuerungszeitraum</u>	<u>Zeitraum gem. § 149 Abs. 2 Satz 1 AO</u>	<u>Zeitraum gem. § 149 Abs. 2 Satz 2 AO („...nicht vor Ablauf des...“)<sup>1)</sup></u>
2020	1.11.2021 <sup>2)</sup>	2.5.2022
2021	31.10.2022 <sup>3)</sup>	2.5.2023
2022	2.10.2023	2.4.2024
2023	2.9.2024	28.2.2025

<b>Erklärungsfristen in beratenen Fällen</b>		
<u>Besteuerungszeitraum</u>	<u>Termin gem. § 149 Abs. 3, 1. Alt. AO</u>	<u>Termin gem. § 149 Abs. 3, 2. Alt. AO<sup>1)</sup></u>
2019	31.8.2021	31.12.2021
2020	31.8.2022	31.1.2023
2021	31.8.2023	31.1.2024
2022	31.7.2024	31.12.2024
2023	2.6.2025	31.10.2025 <sup>4)</sup>
2024	30.4.2026	30.9.2026

- 1) Nur Einkommensteuererklärungen von Steuerpflichtigen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln. § 149 Abs. 2 Satz 2 AO ist nicht anwendbar, wenn die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt. Werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gesondert festgestellt, gilt § 149 Abs. 2 Satz 2 AO nur für die Feststellungserklärung, nicht aber für die Einkommensteuererklärung des Land- oder Forstwirts. Grundannahme der Tabelle: das abweichende Wirtschaftsjahr endet mit Ablauf des 30.6. des zweiten Kalenderjahres (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG).
- 2) Soweit dieser Tag in dem Land, zu dem das Finanzamt gehört, ein gesetzlicher Feiertag ist: 2.11.2021.
- 3) Soweit dieser Tag in dem Land, zu dem das Finanzamt gehört, ein gesetzlicher Feiertag ist: 1.11.2022.
- 4) Soweit dieser Tag in dem Land, zu dem das Finanzamt gehört, ein gesetzlicher Feiertag ist: 3.11.2025.“

17. Die Nummer 1 des **AEO zu § 150** wird wie folgt gefasst:

- „1. Zu den Grundsätzen für die Verwendung von Steuerklärungsvordrucken vgl. BMF-Schreiben vom 12.8.2022, BStBl I S. 1334. Zur elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen vgl. § 87a Abs. 6, § 87b Abs. 1 und 2 und § 87d AO.“

## 18. Der AEO zu § 152 wird wie folgt geändert:

- a) Die Zwischenüberschrift vor der Nummer 1 wird gestrichen und die Nummer 1 wie folgt gefasst:

### „1. Zeitlicher Anwendungsbereich

§ 152 AO i. d. F. des StModernG ist erstmals für Steuererklärungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 abzugeben sind; eine Verlängerung der Steuererklärungsfrist ist hierbei nicht zu berücksichtigen (Art. 97 § 8 Abs. 4 Satz 1 und 2 EGAO).

Für die Besteuerungszeiträume 2020 bis 2024 bestehen in Bezug auf § 152 Abs. 2 AO Sonderregelungen; hier bestimmt sich die Frage, ob ein Verspätungszuschlag von Amts wegen festzusetzen ist (Hinweis auf Nr. 4 des AEO zu § 152), nach den folgenden Fristüberschreitungen (vgl. Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 5 und 6 EGAO):

<u>Besteuerungszeitraum</u>	<u>maßgebliche Fristüberschreitung</u>	
	<u>gem. § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO (jeweils)</u>	<u>gem. § 152 Abs. 2 Nr. 2 AO (jeweils)</u>
2020	20 Monate	25 Monate
2021	20 Monate	25 Monate
2022	19 Monate	24 Monate
2023	17 Monate	22 Monate
2024	16 Monate	21 Monate

- b) Die Nummer 4.2 wird wie folgt gefasst:

„4.2 Steuererklärungen, die sich auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, sind z. B. die Erbschaftsteuererklärung, die Anzeigen nach § 19 GrEStG sowie die Erklärungen zur Feststellung von Einheitswerten oder Grundsteuerwerten und von Grundbesitzwerten. § 152 Abs. 2 AO ist jedoch nicht auf Erklärungen von Grundsteuerwerten im Rahmen der Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 anzuwenden (Art. 97 § 8 Abs. 5 EGAO).“

c) Die Zwischenüberschrift vor der Nummer 13 sowie die Nummern 13 bis 13.3 werden gestrichen.

19. Die Nummer 4 des **AEO zu § 169** wird wie folgt gefasst:

„4. Bei Zinsen beträgt die Festsetzungsfrist zwei Jahre (§ 239 Abs. 1 Satz 1 AO), bei Kosten der Vollstreckung ein Jahr (§ 346 AO).“

20. Die Nummer 2 des **AEO zu § 170** wird wie folgt gefasst:

„2. Wegen des Beginns der Frist für die gesonderte Feststellung von Einheitswerten oder Grundsteuerwerten Hinweis auf § 181 Abs. 3 und 4 AO. Für Haftungsbescheide gilt § 191 Abs. 3 AO. Bei Zinsen und Kosten der Vollstreckung ergibt sich der Beginn der Festsetzungsfrist aus § 239 Abs. 1 Satz 2 bzw. § 346 Abs. 2 Satz 2 AO. Hinsichtlich der Verspätungszuschläge vgl. AEO zu § 169, Nr. 5.“

21. Der Nummer 8.4 des **AEO vor §§ 172 bis 177** wird folgender Absatz angefügt:

„Die Zustimmung des Finanzamts kann auch konkludent erfolgen, soweit nichts anderes bestimmt ist. Eine konkludente Zustimmung zu einem Antrag des Steuerpflichtigen kann insbesondere in einer „erklärungsgemäßen Veranlagung“ zu sehen sein (BFH-Urteile vom 7.11.2013, IV R 13/10, BStBl 2015 II S. 226 und vom 23.12.2021, V B 22/21 (AdV), BFH/NV 2022 S. 741).“

22. In der Nummer 2.4 des **AEO zu § 175** wird die Regelung „Bewertung“ wie folgt gefasst:

„Bewertung“

Wird der einem Wertfortschreibungsbescheid vorangegangene Einheitswertbescheid nachträglich geändert und werden hierdurch die für die Wertfortschreibung auf einen späteren Stichtag nach § 22 BewG erforderlichen Wertgrenzen nicht mehr erreicht, ist der Wertfortschreibungsbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben (BFH-Urteil vom 9.11.1994, II R 37/91, BStBl 1995 II S. 93). Dies gilt entsprechend für einen Wertfortschreibungsbescheid nach § 222 Abs. 1 BewG.“

23. Die Nummer 5 des **AEO zu § 176** wird wie folgt gefasst:

„5. Wegen der sinngemäßen, eingeschränkten Anwendung des § 176 AO auf Neuveranlagungen der Grundsteuermessbeträge siehe § 17 Abs. 2 Nr. 2 GrStG sowie auf Fortschreibungen der Einheitswerte siehe § 22 Abs. 3 Sätze 2 und 3 BewG. Dies gilt entsprechend für Fortschreibungen der Grundsteuerwerte nach § 222 BewG.“

- a) Die Nummer 1 wird durch folgende Nummern 1. bis 1.3 ersetzt:

**„1. Erlass eines Feststellungsbescheids trotz Ablaufs der Feststellungsfrist**

- 1.1 Eine gesonderte und einheitliche Feststellung ist nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO trotz Ablaufs der Feststellungsfrist grundsätzlich auch dann vorzunehmen, wenn bei einzelnen Feststellungsbeteiligten bereits die für den Folgebescheid maßgebliche Festsetzungsfrist abgelaufen ist (vgl. BFH-Urteil vom 27.8.1997, XI R 72/96, BStBl II S. 750). Gleiches gilt für eine gesonderte Feststellung, wenn der Feststellungsbescheid grundsätzlich für mehrere Zeiträume Folgewirkung entfaltet und die für die Folgebescheide maßgebliche Festsetzungsfrist für einen oder mehrere Zeiträume bereits abgelaufen ist.
- 1.2 In den vorgenannten Fällen muss im Feststellungsbescheid auf seine eingeschränkte Wirkung, nämlich dass die Feststellung nur für noch nicht festsetzungsverjährte Folgebescheide von Bedeutung ist, ausdrücklich hingewiesen werden (Wirkhinweis); andernfalls ist der Feststellungsbescheid wirksam, aber rechtswidrig.

Der Wirkhinweis darf den zeitlichen Geltungsbereich der getroffenen Feststellungen lediglich abstrakt bestimmen. Er darf keine konkrete Zeitangabe zur (vermeintlichen) Verjährung im Folgebescheidsverfahren oder Angaben dazu enthalten, für welche Steuerarten und welche Besteuerungszeiträume (Veranlagungszeiträume) den getroffenen Feststellungen Rechtswirkung zukommen soll. Feststellungen zur Festsetzungsverjährung sind nur im Folgebescheid zu treffen (vgl. BFH-Urteile vom 25.11.2020, II R 3/18, BFH/NV 2021 S. 820, und vom 15.7.2021, II R 38/19, BStBl 2022 II S. 226). Geschieht dies dennoch und ist der Feststellungsbescheid für sich genommen in verjährter Zeit ergangen, ist der Feststellungsbescheid insgesamt rechtswidrig.

Der Wirkhinweis soll dem für den Erlass des Folgebescheids zuständigen Finanzamt und dem Steuerpflichtigen deutlich machen, dass es sich um einen Feststellungsbescheid handelt, der nach Ablauf der Feststellungsfrist ergangen und deshalb nur noch für solche Steuerfestsetzungen bedeutsam ist, bei denen die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (vgl. BFH-Urteil vom 17.8.1989, IX R 76/88, BStBl 1990 II S. 411).

1.3 Im dreistufigen Feststellungsverfahren (Einheitswert- bzw. Grundsteuerwertfeststellung, Grundsteuer-Messbescheid, Grundsteuerbescheid) wird der Wirkhinweis auf der ersten Stufe (Einheitswert/Grundsteuerwert) unmittelbar auch für die dritte Stufe (Grundsteuerbescheid) erteilt; die zweite Stufe wird übersprungen (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2020, II R 3/18, BFH/NV 2021 S. 820).“

b) Die Nummer 2 wird wie folgt gefasst:

„2. Anlaufhemmung für die gesonderte Feststellung von Einheitswerten oder Grundsteuerwerten

Die Anlaufhemmung der Feststellungsfrist für die gesonderte Feststellung von Einheitswerten (letztmals auf den 1.1.2024) oder Grundsteuerwerten (erstmalig auf den 1.1.2022) nach § 181 Abs. 3 Satz 3 AO ist auch dann anwendbar, wenn zugleich die Voraussetzungen der Anlaufhemmung nach § 181 Abs. 3 Satz 2 AO erfüllt sind. Wird der Beginn der Feststellungsfrist für einen weiteren Feststellungszeitpunkt i. S. d. § 181 Abs. 3 Satz 3 AO mehrfach hinausgeschoben, richtet sich der Beginn der Feststellungsfrist für den weiteren Feststellungszeitpunkt nach der jeweils längsten Anlaufhemmung gem. § 181 Abs. 3 Satz 2 und 3 AO.“

25. Der **AEAO zu § 182** wird wie folgt geändert:

a) Die Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

„1. Ein Feststellungsbescheid über einen Einheitswert oder einen Grundsteuerwert ist nur dann an den Rechtsnachfolger bekannt zu geben, wenn die Rechtsnachfolge eintritt, bevor der Bescheid dem Rechtsvorgänger bekannt gegeben worden ist. War der Bescheid bereits im Zeitpunkt der Rechtsnachfolge bekannt gegeben, wirkt der Bescheid auch gegenüber dem Rechtsnachfolger (dingliche Wirkung, § 182 Abs. 2 AO). Der Rechtsnachfolger kann ihn in diesem Fall nach § 353 AO nur innerhalb der für den Rechtsvorgänger maßgebenden Einspruchsfrist anfechten.“

b) Die Nummer 3 wird wie folgt gefasst:

„3. Eine Bindung des Haftungsschuldners an den Einheitswertbescheid oder den Grundsteuerwertbescheid ist nicht gegeben.“

26. Die Nummer 5.3 des **AEAO zu § 197** wird wie folgt gefasst:

### **„5.3 Sonderfälle**

Dient die Außenprüfung u. a. der Feststellung, welche Art von Einkünften die Gesellschafter einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung erzielen, kann die Prüfungsanordnung nach Maßgabe sämtlicher in Betracht kommenden Einkunftsarten ausgerichtet werden. Kommen danach Gewinneinkünfte ernsthaft in Betracht, ist die Personenvereinigung - gestützt auf die Rechtsgrundlage des § 193 Abs. 1 AO - Prüfungsobjekt und die Prüfungsanordnung der Gesellschaft bekanntzugeben. Eine solche Prüfungsanordnung entfaltet jedoch nur in Bezug auf Gewinneinkünfte eine den Ablauf der Feststellungsfrist hemmende Wirkung (BFH-Urteil vom 27.10.2020, IX R 16/19, BStBl 2023 II S. 95). Ist die Einkunftsart noch ungewiss, müssen zur Vermeidung eines Verjährungseintritts zusätzlich für die Überschusseinkünfte Außenprüfungen bei den Gesellschaftern durchgeführt werden. Die Prüfungsanordnung ist sodann auf § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO zu stützen und an die Gesellschafter zu richten sowie bekanntzugeben. Ist nicht die Qualifizierung der Einkünfte, sondern die Existenz der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung selbst im Streit, muss sich die Prüfungsanordnung gegen die mutmaßlichen Gesellschafter richten (BFH-Urteil vom 8.3.1988, VIII R 220/85, BFH/NV S. 758). Sie ist jedem Beteiligten der mutmaßlichen Personenvereinigung gesondert bekanntzugeben. Liegen konkrete Anhaltspunkte vor, dass die vermutete Gemeinschaft/Gesellschaft tatsächlich einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten hat bzw. freiberuflich tätig geworden ist, genügt in der Prüfungsanordnung ein Hinweis auf § 193 Abs. 1 AO (BFH-Urteil vom 23.10.1990, VIII R 45/88, BStBl 1991 II S. 278). Ansonsten ist die Prüfungsanordnung auf § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO zu stützen und besonders zu begründen.“

27. Am Ende des dritten Absatzes der Nummer 11 des **AEAO zu § 233a** wird folgender Satz eingefügt:

„Vgl. hierzu auch das Beispiel im AEAO zu § 238, Nr. 3.“

28. Der **AEAO zu § 235** wird wie folgt geändert:

a) In der Inhaltsübersicht wird die Nummer 7 durch folgende Nummern 7 bis 7.2 ersetzt:

### **„7. Festsetzungsverjährung**

## **7.1 Verjährung von Hinterziehungszinsen im Allgemeinen**

### **7.2 Verjährung von Hinterziehungszinsen auf verkürzte Vorauszahlungen“**

b) Die Nummer 4.2.1 wird wie folgt gefasst:

„4.2.1 Der Zinslauf endet mit der Zahlung der hinterzogenen Steuer (§ 235 Abs. 3 Satz 1 AO). Erlischt der zu verzinsende Anspruch durch Aufrechnung, gilt der Tag, an dem die Schuld des Aufrechnenden fällig wird, als Tag der Zahlung (§ 238 Abs. 1 Satz 3 AO).

Bei hinterzogenen Vorauszahlungen (insbes. zur Einkommensteuer, Körperschaftsteuer oder Umsatzsteuer) endet der Zinslauf der Hinterziehungszinsen grundsätzlich mit Zahlung der hinterzogenen Vorauszahlung, zur Vermeidung einer Doppelverzinsung jedoch spätestens in dem Zeitpunkt, in dem der Zinslauf der Hinterziehungszinsen zur verkürzten Jahressteuer desselben Kalenderjahres beginnt. Für die hinterzogene Jahressteuer beginnt der Zinslauf

- grundsätzlich mit Wirksamwerden der unzutreffenden Jahressteuerfestsetzung (§ 235 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 AO),
- bei Festsetzung einer Abschlusszahlung aber erst mit deren Fälligkeit (§ 235 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 AO).

Der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen zu den Vorauszahlungen endet jedoch spätestens mit Ablauf der Karenzzeit nach § 233a Abs. 2 Satz 1 oder 2 AO, wenn die Jahressteuer der Verzinsung nach § 233a AO unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 28.9.2021, VIII R 18/18, BStBl 2022 II S. 239). Dies gilt auch dann, wenn die Jahressteuer nicht verkürzt wurde und deshalb ausschließlich Hinterziehungszinsen zu den verkürzten Vorauszahlungen festzusetzen sind.“

c) In der Nummer 4.2.2 wird der letzte Satz wie folgt gefasst:

„Der Zinslauf endet daher spätestens mit Ablauf des Fälligkeitstags der hinterzogenen Steuer.“



d) Die Nummer 5.1.2 wird wie folgt gefasst:

„5.1.2 Zur Vermeidung einer Doppelverzinsung im Hinterziehungsfall sind Zinsen nach § 233a AO, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, im Rahmen der Zinsfestsetzung auf die festzusetzenden Hinterziehungszinsen anzurechnen (§ 235 Abs. 4 AO). Der Zinsbescheid nach § 233a AO ist dabei Grundlagenbescheid für die Festsetzung der Hinterziehungszinsen, soweit nach § 233a AO festgesetzte Zinsen auf die Hinterziehungszinsen anzurechnen sind (§ 239 Abs. 5 AO); nach § 239 Abs. 1 Satz 1 AO ist § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO hierbei entsprechend anzuwenden.

Im Falle der Hinterziehung von Forschungszulage sind Zinsen nach § 11 FZulG auf Hinterziehungszinsen nach § 235 AO hinsichtlich solcher Einkommen- oder Körperschaftsteueransprüche, die auf einem Rückforderungsanspruch von Forschungszulage aus einer nach § 10 Abs. 3 FZulG geänderten Anrechnung beruhen, anzurechnen, soweit sie für denselben Zeitraum auf den Rückzahlungsanspruch der Forschungszulage festgesetzt wurden.“

e) Die Nummern 5.2.1 und 5.2.2 werden wie folgt gefasst:

„5.2.1 Die Bemessungsgrundlage für Hinterziehungszinsen auf Vorauszahlungen entspricht grundsätzlich dem (Mehr-) Betrag, der ohne Steuerhinterziehung festgesetzt worden wäre. Sie ist aber begrenzt auf die Abschlusszahlung aufgrund der Jahressteuerfestsetzung (vgl. AEAO zu § 235, Nr. 2.3).

Dieser Betrag ist grundsätzlich gleichmäßig auf die hinterzogenen Vorauszahlungszeiträume des jeweiligen Kalenderjahrs zu verteilen. Sofern innerhalb eines Veranlagungszeitraums für einzelne Quartale Steuern in unterschiedlicher Höhe verkürzt worden sind, stellen diese Beträge jeweils die Bemessungsgrundlage dar. Eine gleichmäßige Verteilung der Summe der verkürzten Beträge erfolgt in diesem Fall nicht.

Die Summe der verkürzten Beträge ist weiterhin daraufhin zu überprüfen, ob sie auf die Abschlusszahlung aufgrund der Jahressteuerfestsetzung zu begrenzen ist. Ist dies der Fall, ist die Differenz zwischen der Summe aller hinterzogenen Vorauszahlungen und der Abschlusszahlung aufgrund der Jahressteuerfestsetzung („Minderungsbetrag“) auf alle hinterzogenen

Vorauszahlungszeiträume des jeweiligen Kalenderjahrs gleichmäßig zu verteilen.

5.2.2 Auf Vorauszahlungen entstehen keine Zinsen gem. § 233a AO, die nach § 235 Abs. 4 AO auf die Hinterziehungszinsen anzurechnen sein könnten. Auch die Anrechnung von Nachzahlungszinsen zur Jahressteuer erübrigt sich, da der Zinslauf der Hinterziehungszinsen auf Vorauszahlungen spätestens endet, wenn die Verzinsung der Jahressteuer nach § 233a AO beginnt (vgl. AEAO zu § 235, Nr. 4.2.1).“

f) Die Nummer 7 wird durch folgende Nummer 7 bis 7.2 ersetzt:

## **„7. Festsetzungsverjährung**

### **7.1 Verjährung von Hinterziehungszinsen im Allgemeinen**

Die Festsetzungsfrist für Zinsen beträgt nach § 239 Abs. 1 Satz 1 AO zwei Jahre. Sie beträgt jedoch nur ein Jahr, wenn diese Frist am 21.7.2022 bereits abgelaufen war (Art. 97 § 15 Abs. 15 EGAO). Sie beginnt für Hinterziehungszinsen mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Festsetzung der hinterzogenen Steuern unanfechtbar geworden ist, jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem ein eingeleitetes Strafverfahren rechtskräftig abgeschlossen worden ist (§ 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO). Ein Strafverfahren hat nur dann Einfluss auf die für die Hinterziehungszinsen geltende Festsetzungsfrist, wenn es bis zum Ablauf des Jahres eingeleitet wird, in dem die hinterzogenen Steuern unanfechtbar festgesetzt wurden (BFH-Urteil vom 24.8.2001, VI R 42/94, BStBl II S. 782).

### **7.2 Verjährung von Hinterziehungszinsen auf verkürzte Vorauszahlungen**

Werden die hinterzogenen Beträge durch Anpassung der Vorauszahlungen festgesetzt, richtet sich der Beginn der Festsetzungsfrist nach Nr. 7.1 des AEAO zu § 235.

Werden die hinterzogenen Beträge dagegen nicht durch Anpassung der Vorauszahlungen, sondern allein durch Erlass oder Änderung des zugehörigen Jahressteuerbescheids gegenüber dem Steuerpflichtigen

festgesetzt und kommt es auch nicht zur Einleitung und zum Abschluss eines Strafverfahrens bezüglich der hinterzogenen Vorauszahlungen, beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem gemäß § 170 Abs. 1, § 169 Abs. 2 Satz 2 AO letztmals geänderte Vorauszahlungsbescheide hätten erlassen werden können, wobei die Fristen gemäß § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG außer Betracht bleiben (Urteil des FG Baden-Württemberg vom 9.2.2018, 13 K 3586/16, EFG S. 1430 sowie BFH-Urteil vom 28.9.2021, VIII R 18/18, BStBl 2022 II S. 239).“

29. Der **AEAO zu § 237** wird wie folgt geändert:

- a) Im letzten Absatz der Nummer 4 wird das Wort „einjährige“ gestrichen.
- b) Die Nummer 8 wird wie folgt gefasst:

„8. Wegen der Frist für die Festsetzung von Aussetzungszinsen wird auf den AEAO zu § 237, Nr. 4 (letzter Absatz) und den AEAO zu § 239, Nr. 2 verwiesen. Soweit der Rechtsbehelf durch eine Teil-Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2a AO), eine Allgemeinverfügung (§ 367 Abs. 2b AO) oder ein Teilurteil (§ 98 FGO) zurückgewiesen wurde (vgl. AEAO zu § 237, Nr. 4 erster Absatz Buchstabe d), beginnt die Festsetzungsfrist bereits mit dem Eintritt der Unanfechtbarkeit dieser Entscheidung.“

30. Nach der Nummer 2 des **AEAO zu § 238** wird folgende Nummer. 3 eingefügt:

- „3. Sind für einen Zinslauf unterschiedliche Zinssätze maßgeblich, ist der Zinslauf gemäß § 238 Abs. 1b AO in Teilverzinsungszeiträume aufzuteilen. Auf den der Verzinsung zugrundeliegenden Veranlagungs- oder Besteuerungszeitraum kommt es dabei grundsätzlich nicht an.

Bei Verzinsungszeiträumen, die sich über den 31.12.2018 hinaus erstrecken, erfolgt die Zinsberechnung bei einer Steuernachforderung entsprechend dem nachfolgenden **Beispiel:**

<b>Verzinsung einer Einkommensteuer-Nachforderung für 2016, die Steuerfestsetzung wurde am 3.8.2022 bekanntgegeben:</b>			
Unterschiedsbetrag (Nachzahlung):		10.000 €	
Zinslaufbeginn:	1.4.2018		
Zinslaufende:	3.8.2022		
Zinsberechnungszeitraum:	52 volle Monate (1.4.2018 bis 31.7.2022)		
Erster Teilverzinsungszeitraum:	1.4.2018 bis 31.12.2018 = 270 Zinstage		
Zweiter Teilverzinsungszeitraum:	1.1.2019 bis 3.8.2022 = 1.290 Zinstage (Hinweis: für die Zeit vom 1. bis 3.8. werden als angefangener Monat keine Zinstage mitgerechnet)		
Nachzahlungszinsen:			
	$10.000 \text{ €} \times 6 \% \times 270/360 =$	450 €	
	$10.000 \text{ €} \times 1,8 \% \times 1.290/360 =$	645 €	
Festzusetzen sind:	(Summe)		1.095 €

“

31. Der **AEAO zu § 239** wird wie folgt geändert:

a) Satz 1 der Nummer 2 wird durch folgende Sätze ersetzt:

„Die Festsetzungsfrist beträgt zwei Jahre (§ 239 Abs. 1 Satz 1 AO). Sie beträgt jedoch nur ein Jahr, wenn diese Frist am 21.7.2022 bereits abgelaufen war (Art. 97 § 15 Abs. 15 EGAO). Nach Ablauf der Festsetzungsfrist können Zinsen nicht mehr festgesetzt werden.“

b) Die Nummer 4 wird wie folgt gefasst:

„4. Zur Anrechnung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen nach § 233a AO bei der Festsetzung von Stundungs-, Hinterziehungs-, Prozess- und

Aussetzungszinsen vgl. AEAO zu § 233a, Nrn. 64 ff. und AEAO zu § 235, Nr. 5.1.2 und 5.2.2. Der Zinsbescheid nach § 233a AO ist dabei Grundlagenbescheid für die Festsetzung von Zinsen nach den §§ 234, 235, 236 oder 237 AO, soweit hierauf nach § 233a AO festgesetzte Zinsen anzurechnen sind (§ 239 Abs. 5 AO); § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist entsprechend anzuwenden.“

32. Die Nummer 5 des **AEAO zu § 240** wird wie folgt gefasst:

„5. Säumniszuschläge sind ein Druckmittel eigener Art. Sie sollen den Steuerschuldner zur pünktlichen Erfüllung seiner Zahlungsverpflichtungen anhalten und die Verletzung der Zahlungspflicht sanktionieren; auf ein Verschulden des Steuerschuldners kommt es hierbei nicht an. Sie entstehen kraft Gesetzes allein durch Zeitablauf (vgl. BFH-Urteil vom 17.7.1985, I R 172/79, BStBl 1986 II S. 122).

Außerdem sind Säumniszuschläge ein Ausgleich für den durch die Pflichtverletzung angefallenen Verwaltungsaufwand. Die Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen des säumigen Steuerschuldners und der Ausgleich von Liquiditätsnachteilen des Steuergläubigers sind nur Nebenzweck der Regelung (vgl. BFH-Beschluss vom 28.10.2022, VI B 15/22 (AdV), BStBl 2023 II S.12).

Soweit die Zielsetzung des § 240 AO durch die Erhebung von Säumniszuschlägen nicht mehr erreicht werden kann, können sie nach § 227 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen ganz oder teilweise erlassen werden. Ein Erlass kommt hiernach insbesondere in folgenden Fällen in Betracht:

- a) bei plötzlicher Erkrankung des Steuerpflichtigen, wenn er selbst dadurch an der pünktlichen Zahlung gehindert war und es dem Steuerpflichtigen seit seiner Erkrankung bis zum Ablauf der Zahlungsfrist nicht möglich war, einen Vertreter mit der Zahlung zu beauftragen;
- b) bei einem bisher pünktlichen Steuerzahler, dem ein offenes Versehen unterlaufen ist. Wer seine Steuern laufend unter Ausnutzung der Schonfrist des § 240 Abs. 3 AO zahlt, ist kein pünktlicher Steuerzahler (BFH-Urteil vom 15.5.1990, VII R 7/88, BStBl II S. 1007);
- c) wenn einem Steuerpflichtigen die rechtzeitige Zahlung der Steuern wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung nicht mehr möglich war (BFH-Urteil

vom 8.3.1984, I R 44/80, BStBl II S. 415). Da der säumige Steuerschuldner nicht bessergestellt werden darf als ein Steuerpflichtiger, dem eine nach § 234 AO verzinsliche Stundung gewährt wurde, ist - vorbehaltlich von Buchst. e) - grundsätzlich nur die Hälfte der verwirkten Säumniszuschläge zu erlassen (vgl. BFH-Urteil vom 16.7.1997, XI R 32/96, BStBl 1998 II S. 7);

- d) bei einem Steuerpflichtigen, dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch nach § 258 AO bewilligte oder sonst hingenommene Ratenzahlungen unstreitig bis an die äußerste Grenze ausgeschöpft worden ist. Da der säumige Steuerschuldner nicht bessergestellt werden darf als ein Steuerpflichtiger, dem eine nach § 234 AO verzinsliche Stundung gewährt wurde, ist - vorbehaltlich von Buchst. e) - grundsätzlich nur die Hälfte der verwirkten Säumniszuschläge zu erlassen (vgl. BFH-Urteil vom 22.6.1990, III R 150/85, BStBl 1991 II S. 864);
- e) soweit die Voraussetzungen für einen Erlass der Hauptschuld nach § 227 AO oder für eine zinslose Stundung der Steuerforderung nach § 222 AO im Säumniszeitraum vorliegen, sind die entstandenen Säumniszuschläge insoweit in voller Höhe zu erlassen (vgl. BFH-Urteil vom 23.5.1985, V R 124/79, BStBl II S. 489). Lagen nur die Voraussetzungen für eine verzinsliche Stundung der Hauptforderung vor, gilt Buchstabe d) Satz 2 entsprechend.
- f) soweit die angefochtene Steuerfestsetzung im Rahmen eines außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens aufgehoben oder zu Gunsten des Steuerpflichtigen geändert wird und der Steuerpflichtige alle außergerichtlichen und gerichtlichen Möglichkeiten ausgeschöpft hat, um die Aussetzung der Vollziehung zu erreichen, diese aber - obwohl möglich und geboten - vom Finanzamt und vom Finanzgericht abgelehnt worden ist. Der im Rechtsbehelfsverfahren obsiegende Steuerpflichtige ist dann so zu stellen, als hätte er den gebotenen einstweiligen Rechtsschutz (Aussetzung der Vollziehung) erlangt, weshalb die betroffenen Säumniszuschläge in voller Höhe zu erlassen sind (vgl. BFH-Urteil vom 24.4.2014, V R 52/13, BStBl 2015 II S. 106);
- g) in sonstigen Fällen sachlicher Unbilligkeit.

Die Möglichkeit eines weitergehenden Erlasses aus persönlichen Billigkeitsgründen bleibt unberührt.

Zum Erlass von Säumniszuschlägen bei einer Überschneidung mit Nachzahlungszinsen vgl. AEAO zu § 233a, Nr. 63.“

33. Der **AEAO zu § 251** wird wie folgt geändert:

a) Die Absätze 2 und 3 der Nummer 4.3.1 werden durch folgende Regelung ersetzt:

„Wirksam erlassen werden können hingegen:

- Steuerfestsetzungen i. H. v. 0 € wenn deren Besteuerungsgrundlagen nicht in einen verbleibenden Verlustvortrag nach § 10d EStG eingehen können, da sie andernfalls abstrakt geeignet sind, sich auf anzumeldende Steuerforderungen auszuwirken, vgl. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG.
- Umsatzsteuerbescheide, in denen eine negative Umsatzsteuer für einen Besteuerungszeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens festgesetzt wird, sofern sich daraus keine Zahllast ergibt (BFH-Urteil vom 13.5.2009, XI R 63/07, BStBl 2010 II S. 11).
- Bescheide über Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, wenn sich unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen insgesamt ein Erstattungsbetrag ergibt und keine Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, die die Höhe von Steuerforderungen beeinflussen, welche zur Insolvenztabelle anzumelden sind (BFH-Urteil vom 5.4.2022, IX R 27/18, BStBl II S. 703).
- Andere Steuerbescheide oder sonstige Verwaltungsakte, die zu einem Erstattungsanspruch zugunsten der Insolvenzmasse führen, sofern sie nicht ausnahmsweise abstrakt geeignet sind, sich auf anzumeldende Steuerforderungen auszuwirken.
- Festsetzungen von Steuermessbeträgen, die sich für den Schuldner vorteilhaft auswirken, sofern sie nicht ausnahmsweise abstrakt geeignet sind, sich auf anzumeldende Steuerforderungen auszuwirken.

Die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und/oder Vorauszahlungen mit dem Ziel ihrer (teilweisen) Erstattung für vorinsolvenzliche Besteuerungszeiträume erfordert

nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Steuerfestsetzung unter Berücksichtigung der jeweiligen Einkünfte.“

- b) Die Nummer 5.2 wird wie folgt gefasst.

### **„5.2 Geltendmachung von Insolvenzforderungen**

Insolvenzforderungen sind schriftlich beim Insolvenzverwalter anzumelden (§ 174 Abs. 1 InsO). Liegt der Forderung eine Steuerstraftat des Schuldners nach §§ 370, 373 oder 374 AO zugrunde, sind neben dem Grund und dem Betrag der Forderung auch die Tatsachen, aus denen sich nach Einschätzung der Finanzbehörde eine entsprechende Steuerstraftat ergibt, anzugeben. Diese Tatsachen können auch gem. § 177 Abs. 1 Satz 3 InsO nachträglich angemeldet werden (vgl. BFH-Urteil vom 28.6.2022, VII R 23/21, BStBl II S. 791). Zu diesen Forderungen gehören auch die entstandenen Zinsansprüche wie z. B. Hinterziehungszinsen (vgl. BFH-Urteil vom 20.3.2012, VII R 12/11, BStBl II S. 491). Im Zeitpunkt der Anmeldung zur Tabelle muss noch keine rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat vorliegen. Der Insolvenzverwalter führt eine Tabelle, in die er jede angemeldete Forderung mit den in § 174 Abs. 2, 3 InsO genannten Angaben einzutragen hat (§§ 174, 175 InsO). Nachrangige Insolvenzforderungen sind nur auf besondere Aufforderung durch das Insolvenzgericht hin anzumelden (§ 174 Abs. 3 InsO).“

- c) Der siebente Absatz der Nummer 5.3.2 wird wie folgt gefasst:

„Widerspricht der Schuldner der Anmeldung einer Forderung i. S. v. § 302 Nr. 1 InsO, kann das Finanzamt bis zur Aufhebung des Insolvenzverfahrens - unabhängig von einer Titulierung - einen Feststellungsbescheid i. S. v. § 251 Abs. 3 AO mit dem Ziel erlassen, die Forderung von der Restschuldbefreiung auszunehmen, wenn der Schuldner im Zusammenhang mit den angemeldeten Forderungen wegen einer Steuerstraftat nach den §§ 370, 373 oder 374 AO rechtskräftig verurteilt worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 28.6.2022, VII R 23/21, BStBl II S. 791); ein ergangener Strafbefehl, gegen den kein Einspruch erhoben worden ist, steht einem rechtskräftigen Urteil gleich (§ 410 Abs. 3 StPO).“

- d) Der fünfte Absatz der Nummer 11 wird wie folgt gefasst:



„Soweit auf Steuerforderungen, die Gegenstand des Insolvenzplans sind, verzichtet wurde, werden diese mit Bestätigung des Plans zu unvollkommenen Forderungen. Sie sind zwar erfüllbar, können aber grundsätzlich gegen den Schuldner nicht mehr geltend gemacht werden. Die Steuerforderungen erlöschen i. S. d. § 47 AO auch dann nicht mit der Zustimmung zu einem Insolvenzplan, wenn der Plan einen (Teil-)Erlass der Ansprüche vorsieht (BFH-Urteil vom 8.3.2022, VI R 33/19, BStBl 2023 II S. 98). Die Möglichkeit der Inanspruchnahme Dritter im Wege der Haftung bleibt bestehen, soweit nicht ein Haftungsausschluss nach § 227 Abs. 2 InsO in Betracht kommt.“

e) Der achte Absatz der Nummer 14 wird wie folgt gefasst:

„Nach rechtskräftiger Bestätigung eines Insolvenzplans ist eine Änderung einer vorinsolvenzlich erfolgten Steuerfestsetzung nicht mehr möglich (BFH-Urteil vom 22.10.2014, I R 39/13, BStBl 2015 II S. 577). Im Planverfahren nicht angemeldete Forderungen dürfen innerhalb der Frist des § 259b InsO mittels Bescheid geltend gemacht werden (BFH-Urteil vom 8.3.2022, VI R 33/19, BStBl 2023 II S. 98).“

f) Die Nummer 15.2 wird wie folgt gefasst:

### **„15.2 Ausgenommene Forderungen**

Neben Geldstrafen (§ 302 Nr. 2 InsO) und Verbindlichkeiten aus zinslosen Darlehen, die dem Schuldner zur Begleichung der Kosten des Insolvenzverfahrens gewährt wurden (§ 302 Nr. 3 InsO), sind folgende Verbindlichkeiten des Schuldners von der Restschuldbefreiung ausgenommen:

- Verbindlichkeiten aus vorsätzlich begangenen unerlaubten Handlungen (§ 302 Nr. 1 1. Alternative InsO)
- Verbindlichkeiten aus rückständigem gesetzlichem Unterhalt (§ 302 Nr. 1 2. Alternative InsO)
- Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis, wenn der Schuldner im Zusammenhang damit wegen einer Steuerstraftat nach §§ 370, 373 oder 374 AO rechtskräftig verurteilt wurde (§ 302 Nr. 1 3. Alternative InsO)

Voraussetzung für eine Ausnahme von der Restschuldbefreiung bei den Verbindlichkeiten nach § 302 Nr. 1 InsO ist, dass der Gläubiger seine Forderung unter Angabe des Rechtsgrundes nach § 174 Abs. 2 InsO zur Tabelle (ggf. nachträglich) angemeldet hat (vgl. AEAO zu § 251, Nr. 5.2).

Hat das Finanzamt bei der Forderungsanmeldung Tatsachen angegeben, aus denen sich eine Steuerstraftat des Schuldners nach §§ 370, 373 oder 374 AO ergibt, tritt die Ausnahme von der Erteilung der Restschuldbefreiung in folgenden Fällen ein:

- Das Gericht hat die Forderung eingetragen, der Schuldner hat der Anmeldung im Prüfungstermin nicht widersprochen und die rechtskräftige Verurteilung ist wegen einer Steuerstraftat nach den §§ 370, 373 oder 374 AO erfolgt. Hierbei ist es unbeachtlich, wann die rechtskräftige Verurteilung erfolgt ist.
- Der Schuldner hat der Anmeldung der Forderung widersprochen und die rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat nach den §§ 370, 373 oder 374 AO ist vor Beendigung des Insolvenzverfahrens erfolgt. In diesem Fall kann der Widerspruch durch Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO beseitigt werden (vgl. AEAO zu § 251, Nr. 5.3.2).
- Der Schuldner hat der Anmeldung der Forderung widersprochen und die rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat nach den §§ 370, 373 oder 374 AO ist erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens erfolgt. Da die insolvenzrechtliche Nachhaftung für hinterzogene Steuern auch nach Beendigung des Insolvenzverfahrens bestehen bleibt, ist es unbeachtlich, wann die rechtskräftige Verurteilung erfolgt. Widerspricht der Schuldner lediglich der rechtlichen Einordnung einer Steuerforderung als Anspruch i. S. v. § 302 Nr. 1 InsO (oder ist bei einem Widerspruch gegen den Rechtsgrund und die Höhe der Forderung der Widerspruch gegen die Höhe der Forderung beseitigt), ist dem Finanzamt auch nach Erteilung der Restschuldbefreiung aus der Eintragung der Forderung in der Tabelle - unabhängig vom Vorliegen einer rechtskräftigen Verurteilung wegen einer Steuerstraftat - ein Tabellenauszug zu erteilen (vgl. BGH-Beschluss vom 3.4.2014, IX ZB 93/13, ZinsO 2014 S. 568). Nach Eintritt der Rechtskraft des Urteils kann das Finanzamt sogleich das Vollstreckungsverfahren aufnehmen. Ob die Forderungen von der Restschuldbefreiung nach § 302 Nr. 1 InsO ausgenommen sind, kann der Vollstreckungsschuldner im Steuererhebungsverfahren überprüfen lassen (z. B. Einspruch gegen Pfändungsmaßnahme, Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides bei Aufrechnung, vgl. BGH-Urteil vom 2.12.2010, IX

ZR 247/09, NJW 2011 S. 1133). Für anschließende Klageverfahren ist der Finanzrechtsweg einschlägig.“

34. Der **AEAO zu § 361** wird wie folgt geändert:

a) In der Nummer 5.1 wird der Aufzählungspunkt

„- Einheitswertbescheiden (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO i. V. m. § 19 BewG),“

durch den Aufzählungspunkt

„- Einheitswertbescheiden oder Grundsteuerwertbescheiden (§ 180 Abs. 1 Satz Nr. 1 AO i. V. m. § 19 BewG bzw. § 219 BewG),“

ersetzt.

b) In der Nummer 12 werden die Wörter „nur einjährigen“ gestrichen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.